



Universidade de Aveiro Instituto Superior de Contabilidade e Administração
2011

**Sandra Maria Coelho
Rodrigues**

**A Cooperação no Sector da Construção Civil e
Obras Públicas**



**Sandra Maria Coelho
Rodrigues**

**A Cooperação no Sector da Construção Civil e
Obras Públicas**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, Ramo Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Doutor João Francisco Carvalho de Sousa, Equiparado a Professor Adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

Dedico esta dissertação a todos aqueles que de forma directa ou indirecta contribuíram para a sua concretização, em especial à minha família, especialmente ao meu marido pela compreensão e incentivo.

Ao meu orientador que desde quando manifestei intenção de o fazer foi muito incentivador, mostrando-me caminhos e novas ideias, provocando a reflexão e visão critica neste universo que me propôs a desvendar. Pela serenidade, sinceridade e amizade com que o tem feito.

Aos amigos e colegas de trabalho pelo apoio.

Júri

Presidente

Dra. Helena Coelho Inácio,
Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da
Universidade de Aveiro

Orientador

Dr. João Francisco Carvalho de Sousa
Professor Adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da
Universidade de Aveiro

Arguente

Dr. Fernando José Peixinho Araújo Rodrigues
Professor Adjunto da Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto
Politécnico de Bragança

Agradecimentos

A consecução da presente dissertação vem marcar mais uma etapa no meu percurso académico e consequentemente na minha vida e como tal, não poderia deixar de dirigir uma palavra de agradecimento a todos aqueles que me incentivaram a lutar por aquilo que acreditei e que sempre me apoiaram.

Em primeiro expresso a minha elevada gratidão ao meu orientador, Professor Doutor João Sousa, pela sua disponibilidade, capacidade de trabalho e energia positiva e muita paciência.

Agradeço ao meu marido em especial, à minha família, colegas de trabalho e amigos que sempre estiveram presentes nos bons e maus momentos.

A todos que contribuíram directa e indirectamente para que mais um dos meus objectivos se torna-se realidade, o mais sincero obrigado.

Palavras-chave

Contratos de construção, Contratos Públicos, Metodo da Percentagem de Acabamento, Inversão do Sujeito Passivo, Cooperação, Consórcios e ACE

Resumo

O sector da construção civil e obras públicas é um sector muito fragmentado em que as empresas são essencialmente de pequena e média dimensão.

A complexidade e dimensão de muitos projectos de construção obrigam as empresas a cooperarem entre si de forma a alcançar a dimensão necessária para a adjudicação de projectos de grande envergadura que isoladamente não teriam classe de alvará obrigatória, assim como, poderiam não possuir suficiente capacidade económico-financeira e capacidade técnica.

Desta forma, o presente trabalho propõe-se a divulgar a importância de dois tipos de cooperações utilizadas no sector da construção civil e obras públicas: Consórcios e ACE, como meio para ultrapassar as limitações das empresas nacionais neste sector.

Por fim será efectuada uma abordagem aos principais aspectos contabilísticos e fiscais, nomeadamente ao apuramento dos resultados contabilísticos e fiscais e à imputação do lucro/prejuízo ou da matéria colectável apurada, aos respectivos membros ou sócios do Consórcio e do ACE.

Keywords

Construction Contracts, Public Contrats, Percentage of Completion Method, Reverse Charge, Cooperation, Consortia and ACE.

Abstract

The civil engineering and public works contract is a highly fragmented sector in which companies are mainly small and medium size.

The complexity and size of many construction projects require companies to cooperate in order to achieve the scale required for the award of major project that alone would not permit mandatory class and could not have sufficient technical or even financial capacity.

This work intends to disclose the importance of two types of cooperation used in civil engineering and public works contract sector: Consortia and ACE, as a means to overcome the limitations of national firms in this sector.

Finally there will be a main approach to accounting and tax issues, including the settling of accounts and tax, and allocation of profit/loss to the members of partnerships of the Consortium and the ACE.

ABREVIATURAS

ACE – Agrupamento Complementar de Empresas

AICEP – Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal

CAE – Classificação Portuguesa de Actividades Económicas

CAE-Rev.2.1 – Classificação Portuguesa de Actividades Económicas – Revisão 2.1

CAE-Rev.3 – Classificação Portuguesa de Actividades Económicas – Revisão 3

CC – Código Civil

CCP – Código dos Contratos Públicos

CE – Comunidade Europeia

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CITA-Rev.4 - Classificação Internacional Tipo de Actividades – Revisão 4

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CPA – Código do Processo Administrativo

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DC – Directriz Contabilística

DGCI – Direcção Geral de Contribuição e Impostos

DGDR – Direcção Geral do Desenvolvimento Regional

DL – Decreto-Lei

DR – Decreto Regulamentar

DRe – Diário da República

EBE – Excedente Bruto de Exploração

EC – Estrutura Conceptual

EUA – Estados Unidos da América

ERP – *Enterprise, Resource and Planning*

EUROSTAT – *Statistical Office of the European* (Serviço de Estatística da União Europeia)

FIFO – First in First out

IAPMEI – Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas

IAS – International Accounting Standards

IASB – International Accounting Standards Board

IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee

INCI – Instituto da Construção e Imobiliário

INE – Instituto Nacional de Estatística

IMOPPI – Instituto dos Mercados de Obras Publicas e Particulares e do Imobiliário

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

JOUE – Jornal Oficial da União Europeia

NACE-Rev.2 – Nomenclatura Estatística das Actividades Económicas das Comunidades Europeias – Revisão 2

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NCRF-PE – Norma Contabilística de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

NIC – Norma Internacional de Contabilidade

NUTS – Nomenclatura de Unidades Territoriais para Fins Estatísticos

PIB – Produto Interno Bruto

PME – Pequenas e Médias Empresas

POC – Plano Oficial de Contabilidade

RITI – Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias

RJEOP – Regime Jurídico de Empreitadas de Obras Públicas

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SPOCE – Serviço de Publicações Oficiais das Comunidades Europeias

STF – Sociedades de Transparência Fiscal

VABpm – Valor Acrescentado Bruto a preços de mercado

VN – Volume de Negócios

UE – União Europeia

INFORMAÇÃO AOS UTILIZADORES:

- Por questões relacionadas com arredondamentos de valores os totalizadores, em milhares de euros ou percentagem, poderão não corresponder exactamente à soma das partes.
- Os dados divulgados e relativos a informação estatística das empresas portuguesas encontram-se disponíveis no Portal das Estatísticas Oficiais em: www.ine.pt.
- Esta dissertação foi redigida com a informação disponível até 30 de Junho 2010.

ÍNDICE GERAL

1. INTRODUÇÃO	9
2. O SECTOR DA CONSTRUÇÃO: ANÁLISE DA SUA EVOLUÇÃO	13
2.1. A ECONOMIA MUNDIAL NO PERÍODO DE 2004-2008	13
2.2. CARACTERIZAÇÃO DO SECTOR EMPRESARIAL PORTUGUÊS	14
2.3. CARACTERIZAÇÃO DO SECTOR DA CONSTRUÇÃO	16
2.3.1. O SECTOR DA CONSTRUÇÃO NA EUROPA EM 2008.....	16
2.3.1.1. CONSTRUTORAS EUROPEIAS À PROCURA DO CRESCIMENTO ECONÓMICO.....	18
2.3.1.2. CONSTRUTORAS NACIONAIS NA PENÍNSULA IBÉRICA.....	22
2.3.2. O SECTOR DA CONSTRUÇÃO EM PORTUGAL NO PERÍODO 2004-2008: ALGUNS INDICADORES.....	23
2.4. CLASSIFICAÇÃO ECONÓMICA DO SECTOR DA CONSTRUÇÃO.....	28
2.5. ASPECTOS LEGAIS DO EXERCÍCIO DA ACTIVIDADE DE CONSTRUÇÃO	33
2.5.1. AGRUPAMENTO DAS HABILITAÇÕES EM CATEGORIAS E SUBCATEGORIAS.....	35
2.5.2. PROCESSO DE QUALIFICAÇÃO DAS EMPRESAS: REQUISITOS E REGRAS PARA INGRESSO E PERMANÊNCIA	38
2.5.2.1. INGRESSO.....	38
2.5.2.2. REGIME PROBATÓRIO	41
2.5.2.3. PERMANÊNCIA.....	42
2.5.2.3.1. REVALIDAÇÃO	42
2.5.2.3.2. RECLASSIFICAÇÃO	45
2.5.2.3.3. REAVALIAÇÃO	46
2.5.3. DEVERES DAS EMPRESAS NO EXERCÍCIO DA ACTIVIDADE.....	47
3. A CONTRATAÇÃO PÚBLICA E A FORMAÇÃO DOS CONTRATOS.....	49
3.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	49
3.1.1. ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA CONTRATAÇÃO PÚBLICA	52
3.1.2. TIPO E ESCOLHA DE PROCEDIMENTOS PRÉ-CONTRATUAIS NA FORMAÇÃO DOS CONTRATOS PÚBLICOS.....	53
3.1.2.1. CRITÉRIOS DE ESCOLHA DOS PROCEDIMENTOS	54
3.1.2.1.1. VALOR DO CONTRATO	54
3.1.2.1.2. CRITÉRIOS MATERIAIS	58
3.1.2.1.3. OUTRAS REGRAS DE ESCOLHA DO PROCEDIMENTO	60
3.1.3. TRAMITAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS PRÉ-CONTRATUAIS E AS FASES DE FORMAÇÃO DE CONTRATOS.....	60
3.1.3.1. AJUSTE DIRECTO.....	60

3.1.3.2. CONCURSO PÚBLICO.....	66
3.1.3.3. CONCURSO LIMITADO POR PRÉVIA QUALIFICAÇÃO.....	71
3.1.3.4. PROCEDIMENTO DE NEGOCIAÇÃO	77
3.1.3.5. DIÁLOGO CONCORRENCIAL	80
3.1.4. A FASE DA QUALIFICAÇÃO	84
4. FORMAS JURÍDICAS DE COOPERAÇÃO NA CONSTRUÇÃO CIVIL E OBRAS PÚBLICAS: O CONSÓRCIO E O ACE.....	85
4.1. COOPERAÇÃO TEMPORÁRIA: O CONSÓRCIO	86
4.1.1. NOÇÃO E REGIME JURÍDICO: FUNÇÕES, OBJECTO E ADMINISTRAÇÃO.....	87
4.1.2. MODALIDADES DE CONSÓRCIO: INTERNOS E EXTERNOS	89
4.1.3. ORGANIZAÇÃO DE CONSÓRCIOS EXTERNOS	90
4.1.4. RELAÇÕES COM TERCEIROS EM CONSÓRCIOS EXTERNOS	91
4.1.5. TERMO DO CONSÓRCIO.....	92
4.2. COOPERAÇÃO DURADOURA: AGRUPAMENTO COMPLEMENTAR DE EMPRESAS (ACE)...	94
4.2.1. NOÇÃO E REGIME JURÍDICO: FUNÇÕES, OBJECTO, CARACTERÍSTICAS E FORMALIDADES	94
4.2.2. TERMO DO ACE	98
4.3. QUALIFICAÇÃO TÉCNICA ADQUIRIDA EM CONSÓRCIOS E ACE	99
4.4. PROBLEMA DE REPARTIÇÃO DOS GANHOS E GASTOS EM CONSÓRCIOS E ACE.....	100
4.4.1. CONSÓRCIO: A FALTA DE PERSONALIDADE JURÍDICA	100
4.4.2. ACE: DIREITO À PERSONALIDADE JURÍDICA	102
4.4.3. PROPRIEDADE FINAL DOS BENS ADQUIRIDOS OU DESENVOLVIDOS NO ÂMBITO DO PROJECTO	103
5. ENQUADRAMENTO CONTABILÍSTICO E FISCAL EM CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO: APURAMENTO DE RESULTADOS DE CONSÓRCIOS E ACE.....	105
5.1. HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA NA UNIÃO EUROPEIA.....	105
5.2. HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA EM PORTUGAL.....	107
5.3. ANÁLISE AOS NORMATIVOS POC E SNC – ÂMBITO DO SECTOR DA CONSTRUÇÃO	111
5.4. DEFINIÇÃO DE CONTRATO DE CONSTRUÇÃO	112
5.5. RECONHECIMENTO DO RÉDITO E DOS GASTOS EM CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO: CONSÓRCIO E ACE	115
5.5.1. DEFINIÇÃO E RECONHECIMENTO DO RÉDITO	116
5.5.2. DEFINIÇÃO E RECONHECIMENTO DE GASTOS.....	118
5.5.2.1. CUSTOS DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO.....	119
5.5.2.1.1. CUSTOS DIRECTOS DE OBTENÇÃO DE CONTRATO	120

5.5.2.1.2. ENCARGOS FINANCEIROS	121
5.5.2.1.3. CUSTOS INDIRECTOS.....	122
5.5.2.2. CUSTOS A EXCLUIR PARA EFEITO DE DETERMINAÇÃO DA PERCENTAGEM DE ACABAMENTO.....	122
5.5.2.3. CUSTOS A RECONHECER DIRECTAMENTE COMO GASTOS	123
5.5.2.4. GASTOS QUE NÃO SE QUALIFICAM COMO CUSTOS.....	124
5.5.3. RECONHECIMENTO DO RESULTADO CONTABILÍSTICO	124
5.5.3.1. MÉTODO DA PERCENTAGEM DE ACABAMENTO	125
5.5.3.1.1. ALTERAÇÕES NA ESTIMATIVA CONTABILÍSTICA	127
5.5.3.1.2. PROBLEMAS DECORRENTES DA APLICAÇÃO DO MÉTODO DA PERCENTAGEM DE ACABAMENTO	129
5.5.3.2. MÉTODO DO LUCRO NULO.....	130
5.5.4. IMPORTÂNCIA DAS DIVULGAÇÕES.....	131
5.6. RECONHECIMENTO DO RESULTADO FISCAL.....	132
5.6.1. A REVOGAÇÃO DA CIRCULAR 5/90 PELA CIRCULAR 8/2010	135
5.6.2. O ACE COMO SOCIEDADE DE TRANSPARÊNCIA FISCAL.....	137
5.6.2.1. TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA.....	139
5.6.2.2. IMPUTAÇÃO DE RESULTADOS AOS MEMBROS DO ACE.....	140
5.6.2.3. MAIS-VALIAS OBTIDAS POR ALIENAÇÃO DE IMÓVEL.....	142
5.7. PROVISÕES.....	143
5.7.1. PROVISÕES PARA GARANTIAS A CLIENTES	144
5.7.2. PROVISÕES PARA PERDAS ESPERADAS	146
5.8. GESTÃO DOS RESULTADOS ATRAVÉS DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO.....	146
6. IMPLICAÇÕES FISCAIS EM IVA NOS CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO	149
6.1. AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO NO TERRITÓRIO NACIONAL	149
6.2. INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO DE IVA	151
6.2.1. SUJEITO PASSIVO QUE SE QUALIFICA COMO ADQUIRENTE.....	151
6.2.2. ÂMBITO DA REGRA DE INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO	152
6.3. INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO DE IVA E TIPO DE SUJEITO PASSIVO.....	153
6.3.1. ENTIDADES PARTICULARES	153
6.3.2. ESTADO, AUTARQUIAS, REGIÕES AUTÓNOMAS OU OUTRAS PESSOAS COLECTIVAS DE DIREITO PÚBLICO	154
6.3.3. SUJEITOS PASSIVOS MISTOS.....	155
6.4. EXIGIBILIDADE.....	157
6.5. OBRIGAÇÕES CONTABILÍSTICAS E OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS	157

6.6. REEMBOLSOS	160
7. ANÁLISE DE TRÊS CASOS ENVOLVENDO CONSÓRCIOS	161
7.1. PROPOSTA DE CONCURSO LIMITADO INTERNACIONAL COM PRÉVIA QUALIFICAÇÃO...	161
7.2. ANÁLISE DA EVOLUÇÃO FINANCEIRA DOS CONSÓRCIOS EXTERNOS.....	171
7.3. ANÁLISE DE DECISÃO DE FISCALIZAÇÃO PRÉVIA DO TRIBUNAL DE CONTAS A UM CONCURSO DO TIPO DE PROCEDIMENTO DE CONCURSO PÚBLICO	178
8. CONCLUSÃO	185
9. BIBLIOGRAFIA CONSULTADA E REFERENCIADA	189
10. ANEXOS.....	197

ÍNDICE DE QUADROS

QUADRO 1 - TAXA DE VARIAÇÃO REAL DO PRODUTO INTERNO BRUTO (PIB).....	14
QUADRO 2 - VN E VABPM DE EMPRESAS NÃO FINANCEIRAS POR FORMA JURÍDICA, 2008 ..	15
QUADRO 3 - EMPRESAS NÃO FINANCEIRAS POR DIMENSÃO, 2008.....	15
QUADRO 4 - TOP DAS DEZ MAIORES EMPRESAS EUROPEIAS DO SECTOR DA CONSTRUÇÃO..	17
QUADRO 5 - PESO DO SECTOR DA CONSTRUÇÃO FACE AO TOTAL DAS EMPRESAS NÃO FINANCEIRAS.....	23
QUADRO 6 - NÚMERO DE EMPRESAS E PESSOAL AO SERVIÇO, 2008.....	24
QUADRO 7 - EMPRESAS E PESSOAL AO SERVIÇO POR CLASSES DE DIMENSÃO DE PESSOAL, 2008	25
QUADRO 8 - VN, VABPM E EBE, 2008	25
QUADRO 9 - VN E VABPM POR CLASSES DE DIMENSÃO DE PESSOAL AO SERVIÇO, 2008	26
QUADRO 10 - PRINCIPAIS INDICADORES DE SOCIEDADES DE CONSTRUÇÃO POR REGIÕES NUTs II, 2008.....	28
QUADRO 11 - CORRESPONDÊNCIA ENTRE A CAE-REV.3, NACE-REV.2 E CITA-REV.4	29
QUADRO 12 - CLASSIFICAÇÃO PORTUGUESA DAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS (SECÇÃO F)	32
QUADRO 13 - AGRUPAMENTO DAS HABILITAÇÕES EM CATEGORIAS E SUBCATEGORIAS	36
QUADRO 14 - CLASSIFICAÇÃO EM EMPREITEIRO GERAL OU CONSTRUTOR GERAL	38
QUADRO 15 - VALORES DAS OBRAS A REALIZAR/VALORES MÍNIMOS DO CAPITAL PRÓPRIO	40
QUADRO 16 - CONDIÇÕES MÍNIMAS DE PERMANÊNCIA NA ACTIVIDADE	43
QUADRO 17 - FÓRMULAS PARA OBTENÇÃO DOS INDICADORES ECONÓMICOS E FINANCEIROS	44
QUADRO 18 - EVOLUÇÃO DO VALOR DE CONCURSOS ABERTOS E ADJUDICAÇÕES.....	49
QUADRO 19 - CRITÉRIOS MATERIAIS PRESENTES NO CCP.....	59
QUADRO 20 - TIPOS DE SUJEITOS PASSIVOS E SUA QUALIFICAÇÃO PARA A INVERSÃO DE SUJEITO PASSIVO.....	156
QUADRO 21 - PRINCIPAIS INTERVENIENTES E ELEMENTOS ESSENCIAIS DO CONTRATO DE EMPREITADA	171
QUADRO 22 - TRABALHOS DA EMPREITADA POR ESPÉCIE.....	172
QUADRO 23 - FACTURAÇÃO MENSAL POR CONSORCIADA	173
QUADRO 24 - VALORES MENSAIS DE FACTURAÇÃO, CUSTOS E MARGEM DE ACORDO COM O PROGRAMA DE TRABALHOS	173
QUADRO 25 - PROGRAMA DE TRABALHOS	174
QUADRO 26 - CÁLCULO DA REPOSIÇÃO DE CUSTOS DE CADA CONSORCIADA.....	175

QUADRO 27 - CÁLCULO DE VALORES DE EMISSÃO DE NOTAS DE DÉBITO PARA REPOSIÇÃO DE CUSTOS DAS CONSORCIADAS	176
QUADRO 28 - APURAMENTO DO RESULTADO CONTABILÍSTICO E FISCAL COM APLICAÇÃO DO MÉTODO DA PERCENTAGEM DE ACABAMENTO	177

ÍNDICE DE FIGURAS

FIGURA 1 - NEGÓCIO INTERNACIONAL DE GRANDES GRUPOS DE CONSTRUÇÃO DA EUROPA [2008; % VOLUME DE NEGÓCIOS].....	19
FIGURA 2 - NEGÓCIO INTERNACIONAL DE GRANDES GRUPOS DE CONSTRUÇÃO DE PORTUGAL [2008; % VOLUME DE NEGÓCIOS].....	20
FIGURA 3 - PROCESSO DE DIVERSIFICAÇÃO DOS NEGÓCIOS DE GRANDES GRUPOS DE CONSTRUÇÃO DA EUROPA	21
FIGURA 4 - PROCESSO DE DIVERSIFICAÇÃO DOS NEGÓCIOS DE GRANDES GRUPOS DE CONSTRUÇÃO DE PORTUGAL.....	21
FIGURA 5 - FACTURAÇÃO TOTAL DE EMPRESAS IBÉRICAS DE CONSTRUÇÃO EM 2008	22
FIGURA 6 - TIPOS DE PROCEDIMENTOS PRÉ-CONTRATUAIS GERAIS (ART.º 6 DO CCP)	54
FIGURA 7 - VALOR DO CONTRATO / PREÇO BASE / PREÇO CONTRATUAL	56
FIGURA 8 - PROCEDIMENTOS NO CCP, VARIÁVEIS DECISIONAIS E VALORES MÁXIMOS DE CONTRATOS PARA EMPREITADAS DE OBRAS PÚBLICAS	57
FIGURA 9 - MODALIDADES DE AJUSTE DIRECTO	60
FIGURA 10 -TRAMITAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE AJUSTE DIRECTO (REGIME GERAL)	65
FIGURA 11 -TRAMITAÇÃO DO PROCEDIMENTO POR CONCURSO PÚBLICO NORMAL.....	70
FIGURA 12 -TRAMITAÇÃO DO PROCEDIMENTO POR CONCURSO LIMITADO POR PRÉVIA QUALIFICAÇÃO.....	76
FIGURA 13 -TRAMITAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE NEGOCIAÇÃO.....	79
FIGURA 14 -TRAMITAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE DIÁLOGO CONCORRENCIAL.....	83
FIGURA 15 -COMBINAÇÃO E SEGMENTAÇÃO DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO	115
FIGURA 16 -PERCENTAGEM DE ACABAMENTO E PERCENTAGEM DE FACTURAÇÃO	135

ÍNDICE DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 - DIMENSÃO EMPRESARIAL DO SECTOR DA CONSTRUÇÃO EM PORTUGAL	26
GRÁFICO 2 - DISTRIBUIÇÃO REGIONAL DAS EMPRESAS DO SECTOR DA CONSTRUÇÃO POR REGIÃO (NUTS), 2008	27

1. INTRODUÇÃO

A construção é uma actividade económica com especificidades próprias e caracteriza-se por uma elevada diversidade de:

- Clientes – particulares e públicos;
- Projectos – cada obra tem as suas especificidades e características, não existindo uma obra modelo, o que dificulta o desenvolvimento dos processos de fabrico de um produto;
- Operações produtivas – o produto final é resultado da intervenção de várias especialidades e com tecnologias diferenciadas;
- Tecnologias – em resultado de uma obra poder ter diversas especialidades que necessita de intervenção de diversas tecnologias.
- Unidades produtivas – em que empresas com elevado capital humano e capacidade e tecnologias evoluídas laboram no mesmo mercado que empresas com pequenas dimensões com um aproveitamento limitado das tecnologias disponíveis e com elevada mão-de-obra não especializada.

A recorrência à cooperação inter-empresarial nos dias de hoje é elucidativa da importância desta, principalmente no que se refere à enorme competitividade que caracteriza o seio empresarial. As empresas verificaram que com os trâmites actuais da economia mundial, a cooperação se tornou num instrumento essencial para que estas possam alcançar os seus objectivos. Maiores economias de escala, maior inovação, acesso a novos mercados e tecnologias, maior informação, são alguns dos aspectos que a cooperação inter-empresarial permite alcançar.

Um olhar sobre a dimensão das empresas do sector da construção civil e obras públicas permite identificar a importância da cooperação neste sector e como as empresas podem vingar num mercado tão competitivo e complexo. A cooperação torna-se imprescindível para a sobrevivência das empresas, mas existem riscos implícitos, como a

cultura, aspectos legais e políticos, entre outros, que influenciam fortemente a decisão de cooperar.

Numa primeira abordagem ao sector, esta dissertação pretende mostrar como se comporta o sector da construção em Portugal comparando-o com o sector da construção a nível europeu e evidenciando a sua importância para a economia, tanto nacional como mundial. Assim, com base em revisão de literatura e nos dados recolhidos junto de organismos oficiais (nomeadamente INE e Banco de Portugal), pretende-se apresentar uma breve panorâmica sobre a evolução e estado actual do sector.

O exercício da actividade da construção, em termos legais, não é livre, ou seja, não basta querer para se ser construtor, as empresas que actuam nessa actividade devem ser detentoras de habilitações que lhes permitem executar os diversos tipos de obras, são elas Alvará e Título de Registo.

No ponto três será efectuada uma abordagem aos tipos e escolhas de procedimentos pré-contratuais na formação dos contratos públicos, assim como à sua tramitação procedimental. Nos tipos de procedimentos contratuais estão descritas as metodologias utilizadas para cada tipo de contrato e na tramitação procedimental, a descrição de como é realizada.

As principais modalidades de cooperação inter-empresarial surgem cada vez mais incorporadas nas estratégias empresariais do sector da construção civil e obras públicas, a fim de melhorar as condições de exercício ou de resultado das suas actividades. Razões de ordem técnica, de inovação tecnológica, de racionalização de meios humanos e financeiros e de ordem comercial, bem como factores de ordem política, induzem à associação cada vez mais frequente e, economicamente, cada vez mais importante entre empresas, quer ao nível interno quer internacional. Neste âmbito surge a motivação para elaborar uma análise às duas figuras de cooperação, que se revestem de particular importância para o sector: o Consórcio e o Agrupamento Complementar de Empresas (ACE).

Assim, no ponto quatro será efectuada um estudo aos aspectos fundamentais do Consórcio e do ACE e no ponto cinco e seis ao enquadramento contabilístico e fiscal no apuramento de resultados destas duas figuras. Em 2010 é introduzido em Portugal o novo

Sistema de Normalização Contabilística e será à luz deste, que se efectuará a análise, sem no entanto deixar de referenciar o Plano Oficial de Contabilidade, visto este ser um período de transição.

Na intenção de enriquecer o conteúdo deste trabalho, no ponto sete é desenvolvido um estudo de um Consórcio Externo elaborado no âmbito de um Concurso Público Limitado com Prévia Qualificação. É ainda desenvolvido o estudo de um caso típico em que o resultado da fiscalização prévia efectuada pelo Tribunal de Contas no âmbito de uma adjudicação de uma empreitada a um Consórcio que ficou classificado em primeiro lugar, não foi diferido.

2. O SECTOR DA CONSTRUÇÃO: ANÁLISE DA SUA EVOLUÇÃO

2.1. A ECONOMIA MUNDIAL NO PERÍODO DE 2004-2008

A actividade económica em algumas das principais economias mundiais (EUA, China e Japão), evidencia uma tendência de desaceleração desde 2005. A crise que surgiu em 2007 influenciou esta tendência que se reflectiu nas economias de mercado emergentes e em desenvolvimento e que se prolonga até aos dias de hoje.

A queda do crescimento do PIB¹ que já se fazia sentir nos EUA em 2007, veio a alastrar-se à Área Euro² provocando uma queda abrupta no seu crescimento, que passou de 2,7% em 2007, para 0,9% em 2008.

Tanto na Europa como nos EUA, os governos e bancos centrais procuram adoptar medidas para repor a estabilidade financeira.

De acordo com as estatísticas de diversos organismos, como o EUROSTAT, o INE e o Banco de Portugal, a economia portuguesa registou em 2008 um crescimento nulo do seu PIB, comparado com um crescimento de 1,8% verificado em 2007 e de 1,4% verificado em 2006. Este abrandamento foi marcado pela interacção entre a crise do sistema financeiro internacional e a crise económica global.

¹ O *PIB* constitui um indicador da actividade económica de um determinado país na medida em que representa o valor total da produção de bens e serviços. Dividindo o PIB pelo total da população obtém-se o *PIBper capita*, indicador que mede o grau de desenvolvimento económico de um país.

PIB real – representa o valor de *output* que efectivamente é produzido num determinado período de tempo (geralmente um ano).

PIBpm vs PIBcf (PIB a preços de mercado vs preços a custo de factores) – A distinção entre eles é que o *PIBpm* inclui o valor dos impostos indirectos e subsídios, enquanto que o *PIBcf* não os inclui.

² Área Euro ou Zona Euro refere-se a uma União Monetária, dentro da União Europeia em que alguns países aderiram oficialmente ao euro como moeda-comum. São esses países os seguintes: Alemanha, Áustria, Bélgica, Chipre, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Finlândia, França, Grécia, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Malta, Países Baixos e Portugal (<http://www.ecb.europa.eu/euro/intro/html/map.pt.html>).

QUADRO 1 - TAXA DE VARIAÇÃO REAL DO PRODUTO INTERNO BRUTO (PIB)

Taxa de Variação Real do PIB	2004	2005	2006	2007	2008
EUA	3,6	2,9	2,8	2,0	1,1
Area Euro	2,2	1,7	2,9	2,7	0,9
Portugal	1,5	0,9	1,4	1,8	0,0

Fonte: Relatório de Estabilidade Financeira 2008, Banco de Portugal.

A diferença entre o PIB de Portugal e o da Área Euro é notória. O Relatório de Estabilidade Financeira 2008 do Banco de Portugal, refere que o desempenho da economia portuguesa teve um crescimento inferior ao da Área Euro, sendo que no período 2004-2008, vivia-se uma economia fragilizada, registando-se um dos crescimentos mais baixos entre os países integrantes dessa área.

É nos países da Europa do Leste e Balcãs³ que o crescimento do volume de construção tem sido mais notório, justificado pelo incremento da modernização, sendo a Polónia o maior mercado de construção da Europa de Leste. Este forte e exponencial crescimento deve-se fundamentalmente a fundos europeus para o desenvolvimento de infra-estruturas, disponibilizados pela União Europeia.

2.2. CARACTERIZAÇÃO DO SECTOR EMPRESARIAL PORTUGUÊS

De acordo com dados do INE em 2008 existiam em Portugal 1.121.472 empresas, sendo que 97,8% (1.096.255) eram empresas não financeiras e representavam cerca de 87% do volume de negócios nacional.

O sector não financeiro era constituído maioritariamente por empresas individuais⁴ (68%), sendo no entanto, as unidades constituídas sob a forma jurídica de sociedade, as que mais contribuíram para a realização das principais variáveis económicas. Assim, as sociedades contribuíram com 95% para o VN e 94% para VABpm.

³ Os Países da Europa do Leste e dos Balcãs são a Polónia, a Republica Checa, a Eslováquia, a Hungria, a Eslovénia, a Croácia, a Roménia, a Ucrânia e a Bulgária.

⁴ Empresários em nome individual e trabalhadores independentes.

QUADRO 2 - VN E VABPM DE EMPRESAS NÃO FINANCEIRAS POR FORMA JURÍDICA, 2008

UNIDADE: 10³ €

Empresas não Financeiras	Volume de Negócios		VABpm	
	2008	Estrutura (%)	2008	Estrutura (%)
Total	368.392.426	100%	85.969.966	100%
Sociedades	348.552.634	94,6%	80.451.817	93,6%
Empresas Individuais	19.839.792	5,4%	5.518.149	6,4%

Fonte: Empresas em Portugal 2008, INE.

A dimensão das empresas não financeiras em Portugal evidencia um elevado nível de fragmentação, em que, as micro empresas⁵ representam mais de 95% do total das empresas. No entanto, 50,6% do VN e 53,3% do VABpm, provinham de empresas com mais de 50 pessoas ao serviço, ou seja das médias e grandes empresas, sendo que as grandes⁶ empresas representam 0,08% do total das empresas não financeiras e contribuem com 28,6% de VN e 32,4% de VABpm.

QUADRO 3 - EMPRESAS NÃO FINANCEIRAS POR DIMENSÃO, 2008

Classes de Dimensão de Pessoal ao Serviço	Empresas		Pessoal ao serviço		Volume de negócios (10 ³ €)		VABpm (10 ³ €)	
	2008	Tx. var. 2007/08 (%)	2008	Tx. var. 2007/08 (%)	2008	Tx. var. 2007/08 (%)	2008	Tx. var. 2007/08 (%)
Menos de 10	1.046.592	-0,3	1.659.462	-0,6	92.386.512	0,4	21.227.659	0,5
10-49	42.592	-0,7	806.047	-0,7	89.710.769	4,6	18.915.513	1,8
50-249	6.113	1,0	590.415	1,1	81.042.485	5,7	17.988.535	2,9
Mais 250	921	0,8	805.802	6,6	105.252.661	4,0	27.838.260	0,6
Total	1.096.218	-0,3	3.861.726	1,1	368.392.427	3,6	85.969.967	1,3

Fonte: Empresas em Portugal 2008, INE.

De acordo com a definição europeia⁷, as micro, pequenas e médias empresas são definidas em função do pessoal ao serviço, do volume de negócios e do valor do balanço total anual. Assim:

⁵ Com menos de 10 pessoas ao serviço.

⁶ Com mais de 250 pessoas ao serviço.

⁷ Recomendação 2003/361/CE da Comissão, de 6 de Maio de 2003, relativa à definição de micro e pequena empresa (Jornal Oficial L124 de 20.05.2003).

- Média empresa tem menos de 250 pessoas ao serviço e o volume de negócios anual não pode exceder 50 milhões de euros, ou o balanço total anual não pode exceder 43 milhões de euros;
- Pequena empresa tem menos de 50 pessoas ao serviço e um volume de negócios ou balanço total não superior a 10 milhões de euros;
- Microempresa emprega menos de 9 pessoas e tem um volume de negócios total ou um balanço total que não pode exceder 2 milhões de euros.

2.3. CARACTERIZAÇÃO DO SECTOR DA CONSTRUÇÃO

O sector da construção caracteriza-se por uma actividade cíclica, nómada e muito instável, como consequência da dependência que mantém com a evolução da conjuntura económica, do investimento público, da procura, do recrutamento de pessoal qualificado ou não, dos materiais, das condições climatéricas, das taxas do juro, dos créditos bancários, ou seja, de todo um conjunto de condicionalismos micro e macro económicos nacionais, europeus e mundiais.

O investimento público é um dos responsáveis pela retoma deste sector e a consolidação e cooperação de empresas são movimentos fundamentais para o crescimento da concorrência no sector, sendo também, fundamentais para um processo de internacionalização cada vez mais importante.

2.3.1. O SECTOR DA CONSTRUÇÃO NA EUROPA EM 2008

O *European Powers of Construction 2009* elaborado pela consultora DELOITTE, divulga um ranking anual das cem maiores empresas europeias de construção, tendo como variável de ordenação os rendimentos das mesmas. O relatório revela que a nível europeu o ano de 2008, ficou marcado pela recessão, tendo o sector da construção sido um dos mais atingidos. Em 2008, o impacto total da crise ainda não se encontrava totalmente reflectido nos resultados dessas empresas, uma vez que a execução das encomendas em carteira, retardaram os efeitos que só vieram a ocorrer em 2009 e ainda em 2010.

O financiamento público procurou ajudar a prevenir uma maior retracção económica no sector, no entanto, a crescente queda da procura no sector privado e os cortes governamentais fizeram-se sentir e essa retracção alongou-se até hoje.

O ranking Europeu apresentado pela consultora DELOITTE em 2008 era dominado pelas empresas britânicas que conseguiram colocar vinte e sete empresas entre as cem maiores empresas de construção. Contudo, e em termos de volume de negócios, as construtoras francesas conseguiram 21,9% apenas com cinco empresas no TOP100, enquanto as britânicas se ficaram pelos 18,6% de volume de negócios. A França em termos de volume de negócios, dominou o ranking com três empresas, sendo que a empresa francesa Vinci⁸ liderou a lista das maiores empresas europeias. Logo a seguir à França encontrava-se a Alemanha com duas empresas, sendo estes os únicos países a colocarem mais do que uma empresa no Top10.

QUADRO 4 - TOP DAS DEZ MAIORES EMPRESAS EUROPEIAS DO SECTOR DA CONSTRUÇÃO

Top 10	Denominação de Empresa	País	VN Construção (M€)	
			2008	2007
1	Vinci	França	29.149	26.301
2	Bouygues	França	24.771	21.802
3	Hochtief AG	Alemanha	21.643	18.773
4	Skanska AB	Suécia	15.218	15.432
5	Strabag SE	Austria	13.743	10.746
6	Balfour Beatty	Reino Unido	12.008	11.007
7	Eifage SA	França	11.358	10.762
8	Bilfinger Berger AG	Alemanha	10.742	9.222
9	Koninklijk BAM	Holanda	9.264	9.322
10	FCC	Espanha	7.744	6.222

Fonte: *European Powers of Construction 2009* e *European Powers of Construction 2008*, DELOITTE.

Portugal não conseguiu colocar qualquer empresa nesta lista exclusiva, mas a dinâmica das empresas de construção tem sido notória, ocorrendo elevadas taxas de crescimento do VN, que conduziram a que em 2008 três empresas integrassem o TOP100:

⁸ Vinci não é apenas a maior empresa europeia como também a maior empresa mundial.

- Mota Engil, SGPS, SA em 45º lugar com um volume de negócios de 1.467 mil euros e uma subida de 26 lugares em relação a idêntico ranking elaborado em 2007;
- Teixeira Duarte, Engenharia e Construções, SA em 78º lugar com volume de negócios de 793 mil euros;
- Grupo Soares da Costa, SGPS, SA em 86º lugar com um volume de negócios de 726m€.

Quer a Teixeira Duarte, quer a Soares da Costa integraram pela primeira vez o ranking em 2008.

Apesar da dinâmica ocorrida no crescimento das maiores empresas de construção portuguesas à escala europeia, estas ainda apresentam uma força reduzida, devido à sua fraca internacionalização e à elevada concorrência no mercado nacional.

2.3.1.1. CONSTRUTORAS EUROPEIAS À PROCURA DO CRESCIMENTO ECONÓMICO

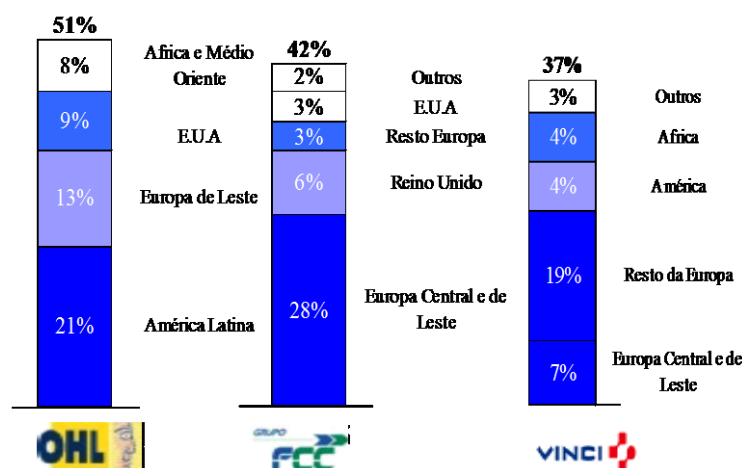
O crescimento que as empresas do sector de construção têm sentido deve-se à internacionalização e diversificação dos seus negócios. As regiões de internacionalização são cada vez mais diversas (FIGURA1), sendo exemplo de mercados mais procurados, a América Latina, a Europa de Leste, os PALOPS, e o MAGREB:

- A América Latina apresenta grandes oportunidades: Brasil, México e Argentina têm em curso importantes programas de investimentos, nomeadamente programas de infra-estruturas. O Brasil tem em curso um Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) previsto para o período de 2007-2010, que considera importantes investimentos em rodovias, portos, ferrovias e aeroportos. O México tem em curso o Plano Nacional de Infra-estruturas previsto para o período de 2007-2012, que considera importantes investimentos em rodovias, portos, ferrovias, aeroportos e infra-estruturas hídricas.

- A Europa de Leste integra países em vias de desenvolvimento que integraram recentemente a União Europeia, e que tem recebido apoios comunitários para o desenvolvimento das suas infra-estruturas.
- Os PALOPS⁹ são o destino preferido das empresas construtoras portuguesas devido às proximidades ao nível da língua, da cultura, e do direito, assim como das relações neles estabelecidas, destacando-se Angola como o principal mercado.
- O MAGREB¹⁰ tem um plano nacional de desenvolvimento que prevê um investimento total (privado e público) na ordem de 250.000 milhões de euros até 2014. Marrocos pode ser uma porta para o Magreb através de um grande plano de desenvolvimento do turismo, programas de grandes obras públicas e infra-estruturas e obras habitacionais.

As figuras que se seguem mostram as principais regiões de internacionalização de grandes grupos de construção, podendo-se constatar a grande diversificação existente.

FIGURA 1 - NEGÓCIO INTERNACIONAL DE GRANDES GRUPOS DE CONSTRUÇÃO DA EUROPA [2008; % VOLUME DE NEGÓCIOS]

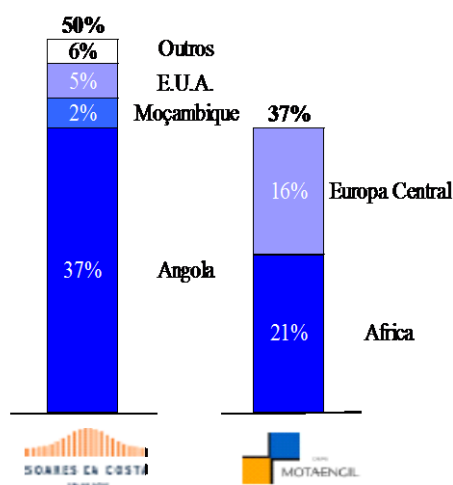


Fonte: Elaboração própria.

⁹ O acrónimo PALOPS significa Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa e é um grupo formado em 1996 por seis países lusófonos africanos: Angola, Moçambique, S. Tomé e Príncipe, Cabo Verde e Guiné-Bissau foram colónias de Portugal em África, que obtiveram a independência entre 1974 e 1975. O outro é a Guiné Equatorial, que em 2007 adoptou o português como língua oficial [<http://pt.wikipedia.org>].

¹⁰ Chama-se MAGREB à região de África que integra Marrocos, Sahara Ocidental, Argélia e Tunísia.

FIGURA 2 - NEGÓCIO INTERNACIONAL DE GRANDES GRUPOS DE CONSTRUÇÃO DE PORTUGAL [2008; % VOLUME DE NEGÓCIOS]

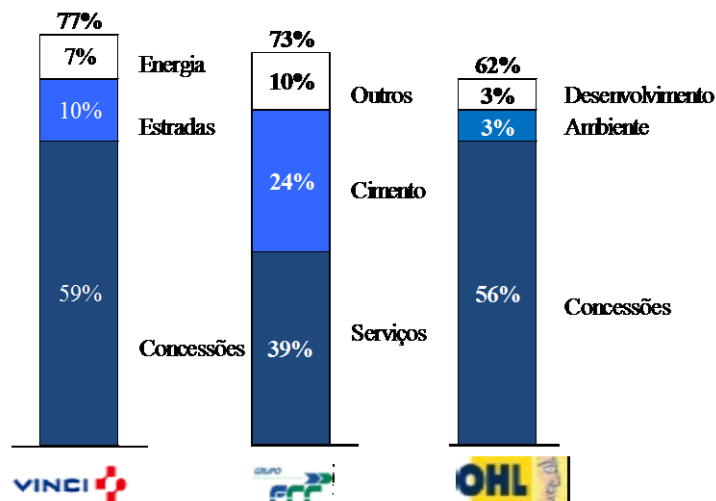


Fonte: Elaboração própria.

Enquanto os principais destinos das grandes construtoras europeias mundiais se mantêm essencialmente na Europa, Ásia e América Central, a dimensão e as características das empresas construtoras portuguesas, aliadas à necessidade de financiamento privado, fazem com que as suas estratégias se dirijam essencialmente aos Países em Vias de Desenvolvimento (PVD). Dentro do grupo dos PVD, África mantém-se como o mercado de continuidade com tendência a perder algum peso para as economias do Leste que têm vindo a crescer, com especial relevância a Polónia, República Checa, Hungria, Roménia e Bulgária. Os EUA também têm vindo a ter um crescente interesse por parte das empresas portuguesas.

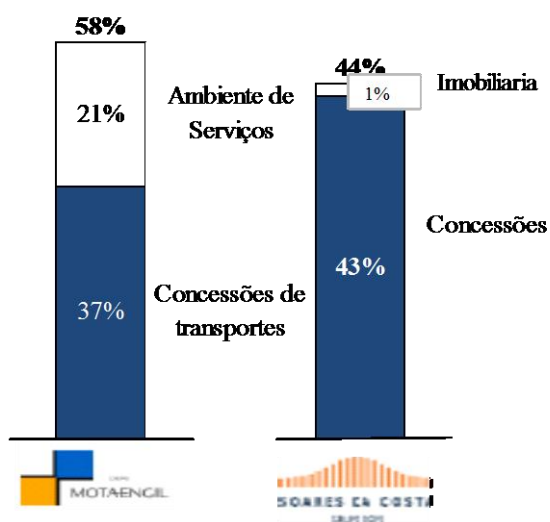
A diversificação dos negócios das empresas construtoras alarga-se cada vez mais, e vai desde a Energia, ao Ambiente, e às Concessões e Imobiliário. O modelo de Parcerias Público Privadas (PPP) é utilizado como estratégia para o Estado se financiar, funcionando as empresas de construção como responsáveis pelo financiamento e pela exploração das infra-estruturas.

FIGURA 3 - PROCESSO DE DIVERSIFICAÇÃO DOS NEGÓCIOS DE GRANDES GRUPOS DE CONSTRUÇÃO DA EUROPA



Fonte: Elaboração própria.

FIGURA 4 - PROCESSO DE DIVERSIFICAÇÃO DOS NEGÓCIOS DE GRANDES GRUPOS DE CONSTRUÇÃO DE PORTUGAL

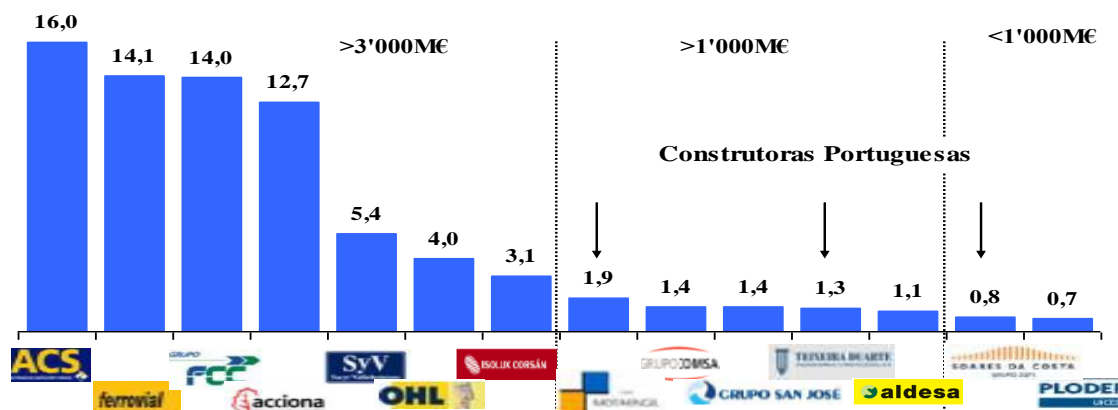


Fonte: Elaboração própria.

2.3.1.2. CONSTRUTORAS NACIONAIS NA PENÍNSULA IBÉRICA

Os grupos nacionais de construção apresentam uma dimensão reduzida à escala ibérica. Em 2008, não existia em Portugal nenhuma empresa de construção que tivesse facturação superior a 3.000 milhões de euros, e apenas duas empresas tinham valores de facturação acima do 1.000 milhão de euros, sendo no entanto inferiores a 2.000 milhões de euros. A Espanha tinha sete empresas com facturação total superior a 3.000 milhões de euros.

FIGURA 5 - FACTURAÇÃO TOTAL DE EMPRESAS IBÉRICAS DE CONSTRUÇÃO EM 2008



Fonte: *European powers of construction 2009*, DELOITTE.

Os processos de fusões e aquisições têm sido algumas das opções das grandes construtoras, tanto portuguesas como espanholas, para o crescimento, evolução e internacionalização dos seus negócios.

Portugal tem assistido nos últimos anos à consolidação de processos de crescimento nas seguintes empresas:

- A compra de 100% da Contacto, SA pelo Grupo Soares da Costa, SGPS, SA em 2008¹¹;

¹¹ Permitiu a sua entrada no TOP100 em 2008.

- A fusão da OPCA, SA com a Sopol, SA formou a OPWAY, SA em 2007;
- A compra de 100% do capital da Construtora Abrantina, SA pela Lena Construções, SA em 2007;
- A fusão da Monte & Monte, SA com Adriano, SA, formou a MonteAdriano, SA em 2005.

2.3.2. O SECTOR DA CONSTRUÇÃO EM PORTUGAL NO PERÍODO 2004-2008: ALGUNS INDICADORES

A importância do sector da construção no contexto económico nacional é fundamental, não só pelo que representa em termos de contribuição para o PIB e para o emprego nacional, mas também devido aos efeitos de arrastamento que tem em relação a outros sectores, que de forma indirecta contribuem para a concretização da sua actividade, ou seja, provoca efeitos multiplicadores num grande número de outras indústrias e serviços.

QUADRO 5 - PESO DO SECTOR DA CONSTRUÇÃO FACE AO TOTAL DAS EMPRESAS NÃO FINANCEIRAS

	2004	2005	2006	2007	2008
Empresas	11,9%	11,5%	11,2%	11,1%	10,7%
Pessoas ao Serviço	13,3%	13,1%	13,2%	13,4%	13,3%
Volume de Negócios	10,0%	10,2%	9,8%	9,4%	9,8%
VABpm	11,1%	11,6%	11,4%	11,6%	12,0%

Fonte: Empresas em Portugal 2008, INE.

O sector da construção é fundamental na economia portuguesa, tendo contribuído, com uma média de 11,5 % para o VABpm nacional e de 13,3% para o emprego nacional, no período de 2004-2008. O número de pessoas ao serviço são valores indicativos pois não representam a totalidade do emprego no sector, em termos de VAB e emprego, visto que não se poderá ignorar o peso significativo que assume a economia paralela e o emprego ilegal neste sector de actividade.

Em 2008 integravam o sector da construção 117.027 empresas, o que evidenciava um decréscimo de 2,4% relativamente ao ano anterior, representando 10,7% do total das

empresas a operar em Portugal. A proporção do número de sociedades face ao total das empresas em actividade representava 41,9% (49.082 sociedades), ou seja, mais de 50% das empresas eram empresários em nome individual e trabalhadores independentes.

O pessoal ao serviço neste sector representava 13,2% do total do pessoal ao serviço em todo o nacional, sendo que 22,2% eram empresários em nome individual e trabalhadores independentes.

QUADRO 6 - NÚMERO DE EMPRESAS E PESSOAL AO SERVIÇO, 2008

UNIDADE: N°

	Empresas		Pessoal ao serviço	
	2008	Tx var. 2007/08 (%)	2008	Tx var. 2007/08 (%)
Total do sector empresarial	1.096.255	-0,3	3.861.726	1,1
Construção	117.027	-2,4	513.205	0,4
Sociedades	49.082	-1,1	419.942	1,7
Empresas Individuais	67.945	-3,4	93.263	-4,8

Fonte: Empresas em Portugal 2008, INE.

Uma análise detalhada do universo das empresas de construção, tendo em atenção o número de pessoal ao serviço, com referência ao ano de 2008, revela que 92% das empresas do sector eram micro empresas (QUADRO 7).

As empresas de grande dimensão representavam menos de 0,1% do total das empresas do sector (oitenta e seis empresas) que, no entanto, empregavam 12,3% do total do pessoal ao serviço, enquanto que as empresas com menos de 10 pessoas ao serviço empregavam a maior parcela de trabalhadores (214.665), o que correspondia a a 41,8% do total.

Em termos evolutivos, destacam-se as empresas com 250 ou mais trabalhadores, em que o nível de emprego foi superior em 17,7% aos valores registados em 2007, consequência da consolidação de empresas do sector.

QUADRO 7 - EMPRESAS E PESSOAL AO SERVIÇO POR CLASSES DE DIMENSÃO DE PESSOAL, 2008

UNIDADE: N°

Classes de Dimensão de Pessoal ao Serviço	Empresas		Pessoal ao serviço	
	2008	Tx var. 2007/08 (%)	2008	Tx var. 2007/08 (%)
Menos de 10	107.504	-2,6	214.665	-2,7
10-49	8.570	-1,4	155.274	-1,8
50-249	867	1,8	80.385	1,8
Mais 250	86	-2,3	62.881	17,7
Total	117.027	-2,4	513.205	0,4

Fonte: Empresas em Portugal 2008, INE.

Ainda segundo o INE, o VN para o sector da construção ascendeu a 35.988 milhões de euros em 2008, evidenciando uma variação positiva de 2,5%, face ao ano anterior. Na mesma linha de tendência do VN encontra-se o VAB que ascendeu a 10.319M€, apresentando um crescimento de 1,8% face a 2007. As sociedades foram as principais responsáveis pelos valores alcançados, cerca de 94% de VN e de 93% de VABpm, embora representem cerca de 42% do universo das empresas do sector da construção.

Relativamente ao Excedente Bruto de Exploração (EBE¹²), o sector da construção em 2008 retraiu-se 4,8% face a 2007, quebra em que foi mais acentuada do que a do EBE das empresas não financeiras.

QUADRO 8 - VN, VABPM E EBE, 2008

UNIDADE: 10³ €

Classes de Dimensão de Pessoal ao Serviço	Volume de Negócios		VABpm		EBE	
	2008	Tx var. 2007/08 (%)	2008	Tx var. 2007/08 (%)	2008	Tx var. 2007/08 (%)
Total do sector empresarial	368.392.426	3,6	85.969.966	1,3	34.018.952	-3,0
Construção	35.987.753	2,5	10.318.765	1,8	3.283.466	-4,8
Sociedades	33.921.427	3,2	9.580.312	2,2	2.996.708	-4,7
Empresas Individuais	2.066.326	-7,8	738.453	-3,4	286.758	-6,3

Fonte: Empresas em Portugal 2008, INE.

Uma análise às principais variáveis económicas (VN e VABpm), tomando como base de análise as classes de dimensão de pessoal ao serviço, revela que o VN das micro

¹² Excedente Bruto de Exploração (EBE), representa o valor afecto à remuneração do factor capital.

empresas ascendeu a 11.316 milhões de euros, representando 31,4% do VN do sector da construção, por outro lado, as oitenta e seis grandes empresas (com mais de 250 pessoas ao serviço) foram as responsáveis por 23,7% do VN e 20,5% do VABpm do sector.

QUADRO 9 - VN E VABPM POR CLASSES DE DIMENSÃO DE PESSOAL AO SERVIÇO, 2008

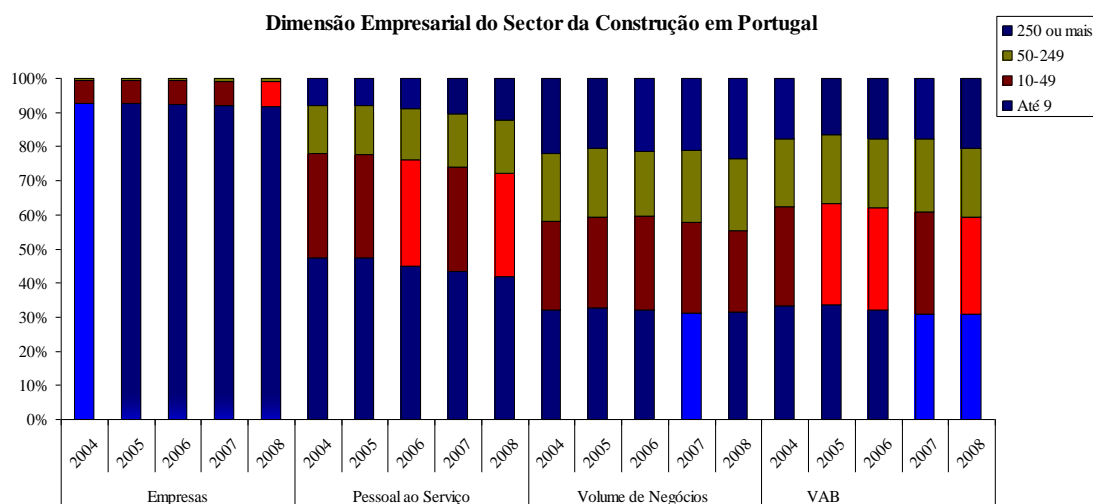
UNIDADE: 10³ €

Classes de Dimensão de Pessoal ao Serviço	Volume de negócios			VABpm		
	2008	Estrutura (%)	Tx var. 2007/08 (%)	2008	Estrutura (%)	Tx var. 2007/08 (%)
Menos de 10	11.316.172	31,4%	-5,9	3.197.029	31,0%	-5,5
10-49	8.658.442	24,1%	-4,2	2.927.736	28,4%	-1,3
50-249	7.487.192	20,8%	8,0	2.075.934	20,1%	3,0
Mais 250	8.525.947	23,7%	19,8	2.118.066	20,5%	19,5
Total	35.987.753	100%	2,5	10.318.765	100%	1,8

Fonte: Empresas em Portugal 2008. INE

A evidenciação gráfica abaixo (GRÁFICO 1), espelha a dimensão empresarial do sector da construção em Portugal, donde se conclui que as micro e pequenas empresas (com menos de 50 trabalhadores ao serviço), têm um papel fundamental na estrutura empresarial do sector em Portugal, evidenciando a fragmentação existente neste sector.

GRÁFICO 1 - DIMENSÃO EMPRESARIAL¹³ DO SECTOR DA CONSTRUÇÃO EM PORTUGAL

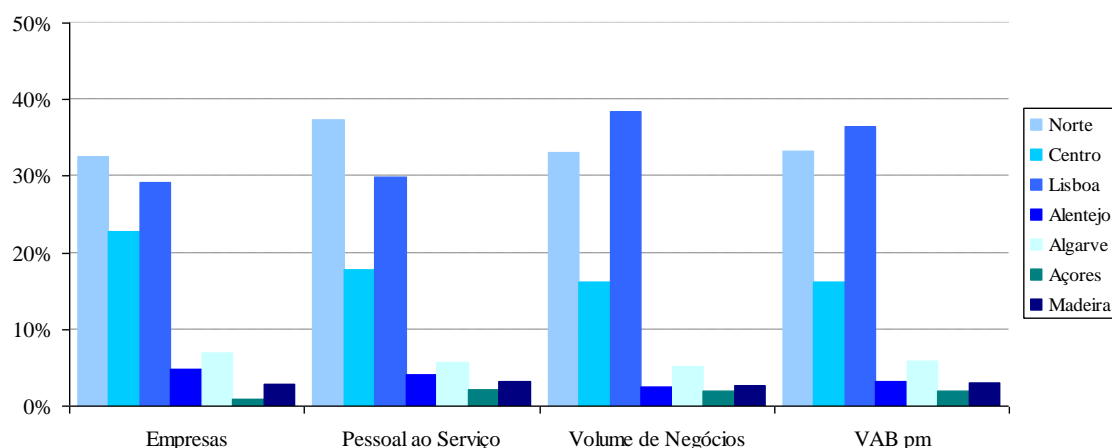


Fonte: Elaboração própria.

¹³ A definição de PME pressupõe que apenas podem ser classificadas como tal, empresas constituídas sob a forma de sociedade, no entanto, para análise da dimensão empresarial apresentada inclui-se os Trabalhadores Independentes e Empresários em Nome Individual.

A fragmentação verificada no sector traduz-se numa dispersão geográfica das empresas abarcando diversas regiões, ocorrendo uma elevada concentração empresarial nos grandes pólos urbanos onde existe um mercado mais diversificado.

GRÁFICO 2 - DISTRIBUIÇÃO REGIONAL DAS EMPRESAS DO SECTOR DA CONSTRUÇÃO POR REGIÃO (NUTS), 2008



Fonte: Elaboração própria.

Em 2008 as regiões do Norte e de Lisboa concentravam 30.267 empresas do sector da construção, correspondendo a 61,7% do total. É de destacar que a região do Norte empregou 37,3% do número de pessoas ao serviço no sector, o que representa uma dimensão média de 9,8 trabalhadores por empresa. Este valor é apenas superado pelos Açores cujas empresas empregavam em média 19,2 trabalhadores.

Relativamente aos indicadores VN e VABpm a região que mais contribuiu para a formação desses indicadores foi Lisboa, seguindo-se o Norte (QUADRO 10).

**QUADRO 10 - PRINCIPAIS INDICADORES DE SOCIEDADES DE CONSTRUÇÃO POR
REGIÕES NUTs II, 2008**

Regiões NUTs	Empresas	Pessoal ao Serviço	Volume de Negócios	VAB pm	Empresas	Pessoal ao Serviço	Volume de Negócios	VAB pm
	Nº		(10 ³ euros)		Peso por Regiões (%)			
Total	49.082	419.942	33.921.427	9.580.313	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
Norte	15.966	156.811	11.220.579	3.192.440	32,5%	37,3%	33,1%	33,3%
Centro	11.179	74.704	5.462.441	1.557.250	22,8%	17,8%	16,1%	16,3%
Lisboa	14.301	125.194	13.026.207	3.497.357	29,1%	29,8%	38,4%	36,5%
Alentejo	2.321	17.133	861.072	309.233	4,7%	4,1%	2,5%	3,2%
Algarve	3.416	23.684	1.757.738	554.666	7,0%	5,6%	5,2%	5,8%
Açores	465	8.950	659.095	179.515	0,9%	2,1%	1,9%	1,9%
Madeira	1.434	13.466	934.295	289.852	2,9%	3,2%	2,8%	3,0%

Fonte: Empresas de Portugal 2008, INE.

2.4. CLASSIFICAÇÃO ECONÓMICA DO SECTOR DA CONSTRUÇÃO

A CAE-Rev.3 (Classificação Portuguesa de Actividades Económicas, Revisão 3) “constitui o quadro comum de classificação de actividades económicas adoptado a nível nacional” (art.º1º do DL 381/2007). A sua estrutura foi publicada no DRe, a coberto do DL 381/2007 de 14 de Novembro, e estabelece o novo quadro das actividades económicas portuguesas, harmonizado com a NACE-Rev.2 (Nomenclatura Estatística das Actividades Económicas na Comunidade Europeia, Revisão 2), no âmbito do Regulamento da (CE) n.º 1893/2006, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de Dezembro de 2006 e com a CITA-Rev.4 (Classificação Internacional Tipo de Actividades, Revisão 4) das Nações Unidas.

A fiabilidade e comparabilidade dos dados estatísticos nacionais, comunitários e internacionais exige a interpretação uniforme das actividades económicas, impondo-se por isso, a harmonização da antiga CAE-Rev.2.1, aprovada pelo DL 197/2003, de 27 de Agosto, com a NACE-Rev.2 e com a CITA-Rev.4.

De acordo com o art.º 2º do DL 381/2007, a CAE-Rev.3 apresenta a seguinte estrutura:

- a) Secções (1º nível) que identificam as rubricas através de um código alfabético;
- b) Divisões (2º nível) que identificam as rubricas através de um código de 2 dígitos;

- c) Grupos (3º nível) que identificam as rubricas através de um código de 3 dígitos;
- d) Classes (4º nível) que identificam as rubricas através de um código de 4 dígitos;
- e) Subclasses (5º nível) que identificam as rubricas através de um código de 5 dígitos.

O sistema de codificação adoptado na CAE-Rev.3 divide-se em duas partes: uma alfabética, com um nível (Secção), e outra numérica com quatro níveis (Divisão, Grupo, Classe e Subclasse).

O INE explicita que este sistema de codificação tem como principais objectivos:

- Classificação e agrupamento das unidades estatísticas produtores de bens e serviços segundo, a sua actividade económica;
- Organização de forma coordenada e coerente, da informação estatística económico-social por ramo de actividade económica;
- Comparabilidade estatística a nível nacional, comunitário e mundial.

Como referido anteriormente a CAE-Rev.3 procura garantir a comparabilidade estatística a nível internacional, adoptando um sistema integrado de concepção em relação à NACE-Rev.2 e à CITA-Rev.4, quer quanto à estrutura de codificação, quer quanto aos conceitos e metodologias subjacentes. O quadro abaixo evidencia o grau de integração entre estes três sistemas.

QUADRO 11 - CORRESPONDÊNCIA ENTRE A CAE-REV.3, NACE-REV.2 E CITA-REV.4

Nível Nomenclatura	Alfabético	Numérico			
	Uma letra	Dois dígitos	Três dígitos	Quatro dígitos	Cinco dígitos
CAE - Rev.3	21	88	272	616	850
NACE-Rev.2	21	88	272	615	-
CITA-Rev.4	21	88	238	419	-

Fonte: Economia e Finanças (2007). Classificação Portuguesa das Actividades económicas, INE.

É pois possível formular as principais relações entre as três classificações de actividades económicas:

- *A CAE-Rev.3 está concebida a partir do último nível da NACE-Rev.2 (quatro dígitos), adoptando todos os seus níveis superiores, isto é, a correspondência entre a CAE-Rev.3 e a NACE-Rev.2 é directa;*
- *A correspondência entre a CAE-Rev.3 e a CITA-Rev.4 é directa no nível alfabético comum (uma letra) e no primeiro nível numérico (dois dígitos), sendo a passagem para os níveis Grupo (três dígitos) e Classe (quatro dígitos) feita por tabela de equivalência;*
- *A passagem dos níveis CAE-Rev.3 e NACE-Rev.2 não directamente equivalentes à CITA-Rev.4 não envolve quebra de comparabilidade, uma vez que o detalhe suplementar corresponde a partes perfeitamente integráveis nos níveis três e quatro dígitos da CITA-Rev.4;*
- *A CAE-Rev.3 apresenta 5 níveis (mais um do que a NACE-Rev.2 e do que a CITA-Rev.4), sendo por consequência uma nomenclatura mais detalhada.¹⁴*

De acordo com o art.º 3º do DL 381/2007, o INE é o organismo responsável por promover a entrada em vigor do citado Decreto-Lei, bem como pela divulgação do programa geral de aplicação e da realização das acções necessária à transição para a CAE-Rev.3.

De acordo com a CAE-Rev.3 as empresas do sector da construção agrupam-se na Secção F:

A actividade de construção engloba a construção propriamente dita e a demolição (“desconstrução”), no âmbito da construção de edifícios e da engenharia civil, sendo as obras o resultado de actividades diversas;

Nem todas as actividades que concorrem para a edificação de tais obras compreendidas no âmbito desta Secção (ex: fabricação de materiais de construção, montagem ou instalação de equipamentos industriais que se classificam na Secção C). A montagem ou instalação de equipamentos concebidos para que um edifício funcione como tal (ex: instalação eléctrica) pertence ao âmbito da Construção;

Esta Secção inclui a promoção imobiliária que na CAE-Rev.2.1 pertencia a uma outra Secção (Secção K).¹⁵

¹⁴Revista Economia e Finanças, edição de 2007, INE, Pág.13.

O sector da construção tem dois segmentos distintos, o:

- *Segmento da engenharia civil e obras públicas*, envolvendo essencialmente o património construído protegido, as obras hidráulicas e as vias de comunicação, as obras de urbanização e outras infra-estruturas;
- *Segmento da construção civil*, envolvendo principalmente a construção e reabilitação/manutenção de edifícios residenciais e não residenciais para particulares.

Estes segmentos diferem entre si, por várias razões, seja o tipo de cliente, a estrutura de custos, a qualificação da mão-de-obra necessária, a especificação de equipamentos e materiais.

Cada um destes segmentos dirige-se a tipos de clientes diferentes, sendo que o segmento da engenharia civil tem como cliente final, essencialmente entidades públicas e o segmento da construção civil é mais virado para os clientes particulares.

O âmbito desta dissertação vai incidir fundamentalmente no segmento da engenharia civil e obras públicas, devido ao facto de ser o principal impulsionador do sector da construção e estar dependente de estratégias orçamentais de cada país. Em devido contexto poderão ser efectuada referências ao sector da construção de modo global.

O anexo ao DL 381/2007 que apresentamos de seguida, apresenta a estrutura da Secção F.

¹⁵ Revista Economia e Finanças, edição de 2007, INE.

**QUADRO 12 - CLASSIFICAÇÃO PORTUGUESA DAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS
(SECÇÃO F)**

Secção	Divisão	Grupo	Classe	Subclasse	Designação
F	41				Construção
					Promoção imobiliária (desenvolvimento de projectos de edifícios); construção de edifícios
		411	4110	41100	Promoção imobiliária (desenvolvimento de projectos de edifícios)
		412	4120	41200	Construção de edifícios (residenciais e não residenciais)
	42				Engenharia Civil
		421			Construção de estradas, pontes, túneis, pistas de aeroportos e vias férreas
			4211	42110	Construção de estradas e pistas de aeroportos
			4212	42120	Construção de vias férreas
			4213	42130	Construção de pontes e túneis
		422			Construção de redes de transporte de águas, de esgotos, de distribuição de energia, de telecomunicações e de outras redes
			4221	42210	Construção de redes de transporte de águas, de esgotos e de outros fluidos
			4222	42220	Construção de redes de transporte e distribuição de electricidade e de redes de telecomunicações
		429			Construção de outras obras de engenharia civil
			4291	42910	Engenharia Hidráulica
			4299	42990	Construção de outras obras de engenharia civil, n.e.
	43				Actividades especializadas de construção
		431			Demolição e preparação dos locais de construção
			4311	43110	Demolição
			4312	43120	Preparação dos locais de construção
			4313	43130	Perfurações e sondagens
		432			Instalação eléctrica, de canalizações, de climatização e outras instalações
			4321	43210	Instalação eléctrica
			4322		Instalação de canalizações e de climatização
			43221		Instalação de canalizações
			43222		Instalação de climatizações
		4329	43290		Outras instalações em construções
	433				Actividades de acabamento em edifícios
		4331	43310		Esticagem
		4332	43320		Montagem de trabalhos de carpintaria e de caixilharia
		4333	43330		Revestimento de pavimentos e de paredes
		4334	43340		Pintura e colocação de vidros
		4339	43390		Outras actividades de acabamento em edifícios
	439				Outras actividades despecializadas de construção
		4391	43910		Actividades de colocação de coberturas
		4399			Outras actividades especializadas de construção, n.e.
			43991		Aluguer de equipamento de construção e de demolição, com operador
			43992		Outras actividades especializadas de construção diversas, n.e.

Fonte: Adaptado do Anexo do DL 381/2007

2.5. ASPECTOS LEGAIS DO EXERCÍCIO DA ACTIVIDADE DE CONSTRUÇÃO

A actividade da construção é regulada pelo DL 12/2004 de 9 de Janeiro, que estabelece o regime jurídico de ingresso e permanência na actividade da construção. De acordo com o art.º 2º deste diploma, a actividade de construção tem por objecto a realização de uma obra, e a alínea a) do art.º 3º, define “«*Obra*» como *todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis, bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo*”.

O exercício da actividade de construção não é livre, sendo exigido às empresas detenção de um documento habilitante, formalmente designado de:

- Alvará a conceder pelo INCI¹⁶;
- Título de Registo a conceder pelo INCI.

Entende-se por “«*Alvará*» o documento que relaciona todas as habilitações detidas por uma empresa [alínea j) do art.º 3º do DL 12/2004], e por «*Título de registo*» o documento que habilita a empresa a realizar determinados trabalhos, quando o valor dos mesmos não exceda o limite para o efeito previsto no presente diploma” [alínea i) do mesmo artigo].

As diversas alíneas do art.º 3º do DL 12/2004, definem conceitos fundamentais que serão referidos no desenvolvimento desta dissertação:

- b) «*Empreiteiro ou construtor, adiante também designado por empresa*» o empresário em nome individual ou a sociedade comercial que, nos termos do presente diploma, se encontra habilitado a exercer a actividade da construção;
- c) «*Categoria*» a designação que relaciona um conjunto de subcategorias;
- d) «*Subcategorias*» a designação de uma obra ou trabalho especializado no âmbito de uma categoria;
- e) «*Subcategorias determinantes*» as que permitem a classificação em empreiteiro geral ou construtor geral;

¹⁶ Ex-IMOPPI (Instituto dos Mercados de Obras Públicas e Particulares e do Imobiliário)

- f) «Empreiteiro geral ou construtor geral» a empresa que, sendo detentora das subcategorias consideradas determinante, demonstre capacidade de gestão e coordenação para assumir a responsabilidade pela execução de toda a obra;*
- g) «Classe» o escalão de valores das obras que, em cada tipo de trabalhos, as empresas estão autorizadas a executar;*
- h) «Habilitação» a qualificação em subcategorias de qualquer categoria ou em empreiteiro geral ou construtor geral, numa determinada classe;*
- l) «Declaração de execução de obra» o documento, em modelo próprio, que comprova a realização de uma obra, confirmada por dono de obra, entidade licenciadora ou empresa contratante, conforme o caso.*

As empresas detentoras de Título de Registo ficam habilitadas a executar trabalhos até 10% do valor limite da Classe 1 (até 16.600 €)¹⁷ enquadráveis nas subcategorias que de acordo com o n.º 1 do art.º 6º do DL 12/2004, encontram-se estabelecidas no n.º 5 da Portaria 14/2004 de 10 de Janeiro:

- a) Alvenarias, rebocos e assentamento de cantarias;*
- b)Estuque, pinturas e outros revestimentos;*
- c) Carpintarias;*
- d) Trabalhos em perfis não estruturais;*
- e) Canalizações e condutas em edifícios;*
- f) Instalações sem qualificação específica;*
- g) Calçamentos;*
- h) Ajardinamentos;*
- i) Instalações eléctricas de utilização de baixa tensão;*
- j) Infra-estruturas de telecomunicações;*
- l) Sistemas de extinção de incêndios, segurança e detecção;*
- m) Armaduras para betão armado;*
- n) Cofragens;*
- o) Impermeabilizações e isolamentos.*

O n.º 4 do mesmo artigo determina a validade do Título de Registo por um período de 5 anos e revalidados por idênticos períodos, e o art.º 5º determina a validade do Alvará

¹⁷ Limite determinado pela Portaria 21/2010, de 11 de Janeiro e que irá ser tratada mais à frente.

por um período de 12 meses, caducando no dia 31 de Janeiro de cada ano, se não for revalidado.

2.5.1. AGRUPAMENTO DAS HABILITAÇÕES EM CATEGORIAS E SUBCATEGORIAS

As empresas detentoras de Alvará podem executar trabalhos que se enquadrem nas suas habilitações e que constam da Portaria 19/2004 do Ministério de Obras Públicas, transportes e Habitação (n.º 1 e n.º 4 do art.º 4º do DL 12/2004). Este diploma procura agregar os tipos de trabalhos que são executados por empresas de construção, tendo presente a natureza dos trabalhos e os processos de construção que essas empresas utilizam, evitando o detalhe excessivo, que não é potenciador de especialização e dificulta o processo de elevação de classes. Assim, as habilitações a que se refere o n.º 4 do art.º 4 do DL 12/2004, encontram-se agrupadas nas seguintes categorias e subcategorias:

QUADRO 13 - AGRUPAMENTO DAS HABILITAÇÕES EM CATEGORIAS E SUBCATEGORIAS

CATEGORIAS	SUBCATEGORIAS
1ª Edifícios e património construído	1ª Estruturas e elementos de betão
	2ª Estruturas metálicas
	3ª Estruturas de madeira
	4ª Alvenarias, rebocos, e assentamento de cantarias
	5ª Estuques, pinturas e outros revestimentos
	6ª Carpintarias
	7ª Trabalhos em perfis não estruturais
	8ª Canalizações e condutas em edifícios
	9ª Instalações sem qualificação específica
	10ª Restauro de bens imóveis histórico-artísticos
2ª Vias de comunicação, obras de urbanização e outras infra-estruturas	1ª Vias de circulação rodoviária e aeródromos
	2ª Vias de circulação ferroviária
	3ª Pontes e viadutos de betão
	4ª Pontes e viadutos metálicos
	5ª Obras de arte correntes
	6ª Saneamento básico
	7ª Oleadutos e gasodutos
	8ª Calcetamentos
	9ª Ajardinamentos
	10ª Infra-estruturas de desporto e de lazer
	11ª Sinalização não eléctrica e dispositivos de protecção e segurança
3ª Obras hidráulicas	1ª Obras fluviais e aproveitamentos hidráulicos
	2ª Obras portuárias
	3ª Obras de protecção costeira
	4ª Barragens e diques
	5ª Dragagens
	6ª Emissários
4ª Instalações eléctricas e mecânicas	1ª Instalações eléctricas de utilização de baixa tensão
	2ª Redes eléctricas de baixa tensão e postos de transformação
	3ª Redes e instalações eléctricas de tensão de serviço até 60 kV
	4ª Redes e instalações eléctricas de tensão de serviço superior a 60 kV
	5ª Instalações de produção de energia eléctrica
	6ª Instalações de tracção eléctrica
	7ª Infra-estruturas de telecomunicações
	8ª Sistemas de extinção de incêndios, segurança e detenção
	9ª Ascensores, escadas mecânicas e tapetes rolantes
	10ª Aquecimento, ventilação, ar condicionado e refrigeração
	11ª Estações de tratamento ambiental
	12ª Redes de distribuição e instalações gás
	13ª Redes de ar comprimido e vácuo
	14ª Instalações de apoio e sinalização em sistemas de transportes
	15ª Outras instalações mecânicas e electro-mecânicas
5ª Outros trabalhos	1ª Demolições
	2ª Movimentação de terras
	3ª Túneis e outros trabalhos de geotecnia
	4ª Fundações especiais
	5ª Reabilitação de elementos estruturais de betão
	6ª Paredes de contenção e ancoragens
	7ª Drenagens e tratamento de taludes
	8ª Reparações e tratamentos superficiais em estruturas metálicas
	9ª Armaduras para betão armado
	10ª Cofragens
	11ª Impermeabilizações e isolamentos
	12ª Andaimos e outras estruturas provisórias
	13ª Caminhos agrícolas e florestais

Fonte: Elaboração própria com base no ponto 1º da Portaria 19/2004

Nos termos do n.º 1 do art.º 31 do DL 12/2004, os programas de concursos de obras públicas deverão exigir uma única subcategoria em classe que cubra o valor global da obra, a qual deve respeitar ao tipo de trabalhos mais expressivo, sem prejuízo da eventual exigência de outras subcategorias relativas aos restantes trabalhos a executar e nas correspondentes classes. Fica dispensado desta exigência, os titulares da categoria de empreiteiro geral ou construtor geral, desde que adequada à obra em causa e em classe que cubra o seu valor global (n.º 2 do art.º 31º).

De acordo com o art.º 12º do DL 12/2004, a classificação em empreiteiro geral ou construtor geral habilita o seu titular a subcontratar a execução de trabalhos que se enquadrem nas subcategorias necessárias à execução da obra, sendo responsável pela sua coordenação global, desde que:

- a) O valor total da obra não exceda o limite definido pela classe que detém;*
- b) Os trabalhos subcontratados sejam executados por empresas devidamente habilitadas.*

A classificação em empreiteiro geral ou construtor geral é concedida com base:

- a) Na classificação das subcategorias determinantes, podendo, no limite e em função da apreciação que resulte das alíneas seguintes, ser concedida até duas classes acima da classe mais elevada naquelas subcategorias;*
- b) Na capacidade de coordenação, avaliada pela experiência profissional detida pelo empresário ou pelos representantes legais da sociedade e pelos seus técnicos em funções de gestão e coordenação de obras;*
- c) No quadro de pessoal exigido pela portaria referida no n.º 4 do artigo 9º do presente diploma.*

(n.º 2 do art.º 12º do DL 12/2004)

A classificação em empreiteiro geral ou construtor geral habilita o seu titular a subcontratar a execução de trabalhos enquadráveis nas subcategorias necessárias à concretização da obra, sendo responsável pela coordenação da obra e, nos termos da alínea a) do n.º 2 do art.º 12º do DL 12/2004, depende da posse cumulativa das subcategorias determinantes de acordo com o seguinte quadro:

QUADRO 14 - CLASSIFICAÇÃO EM EMPREITEIRO GERAL OU CONSTRUTOR GERAL

CATEGORIAS	EMPREITEIRO GERAL OU CONSTRUTOR GERAL	SUBCATEGORIAS
1ª	Edifícios de construção tradicional	1ª Estruturas e elementos de betão
		4ª Alvenarias, rebocos, e assentamento de cantarias
	Edifícios com estrutura metálica	2ª Estruturas metálicas
		4ª Alvenarias, rebocos, e assentamento de cantarias
	Edifícios de madeira	3ª Estruturas de madeira
		6ª Carpintarias
	Reabilitação e conservação de edifícios	4ª Alvenarias, rebocos, e assentamento de cantarias
		5ª Estuques, pinturas e outros revestimentos
2ª	Obras rodoviárias	1ª Vias de circulação rodoviária e aeródromos
		3ª Pontes e viadutos de betão
	Obras ferroviárias	2ª Vias de circulação ferroviária
		3ª Pontes e viadutos de betão
		4ª Pontes e viadutos metálicos
	Obras de urbanização	1ª Vias de circulação rodoviária e aeródromos
		6ª Saneamento básico

Fonte: Elaboração própria com base no ponto 2º da Portaria 19/2004

De acordo com o n.º 5 do art.º 31 do DL 12/2004, nenhuma obra poderá ser dividida por fases com o objectivo de subtraí-la à consideração do seu valor global para efeitos de determinação da classe de valor dos trabalhos exigidos. Os donos de obras públicas devem assegurar que as obras sejam executadas por detentores de Alvará ou de Título de Registo que possuam as habilitações correspondentes á natureza dos trabalhos a executar (n.º 3 do art.º 31º do mesmo decreto-lei), a comprovação dessas habilitações é efectuada pela exigência do original do Alvará ou do Título de Registo (n.º 5 do art.º 31º).

2.5.2. PROCESSO DE QUALIFICAÇÃO DAS EMPRESAS: REQUISITOS E REGRAS PARA INGRESSO E PERMANÊNCIA

2.5.2.1. INGRESSO

De acordo com o art.º 7º do DL 12/2004, a concessão do Alvará depende da comprovação do preenchimento cumulativo dos três requisitos seguintes:

- Idoneidade Comercial (art.º 8º do DL 12/2004);
- Capacidade Técnica (art.º 9º do DL 12/2004 e Portaria 1308/2005);

- Capacidade Económica e Financeira (art.º 10º do DL 12/2004).

A *Idoneidade Comercial* é comprovada pela apresentação do certificado do registo criminal e da declaração de idoneidade comercial¹⁸ dos representantes legais das sociedades comerciais ou do empresário em nome individual. Não são considerados idóneos os representantes legais das sociedades comerciais e os empresários em nome individual que tenham sido condenados, por decisão transitada em julgado, em pena de prisão não suspensa por qualquer um dos crimes previstos no art.º 8º do DL 12/2004.

A *Capacidade Técnica* é determinada em função da:

- Estrutura organizacional da empresa e da avaliação dos seus meios humanos¹⁹ e técnicos²⁰, distinguindo-se fundamentalmente as funções de direcção, administrativas, de produção, de gestão de obra e de gestão de segurança e da qualidade [alínea *a*) do n.º 1 do art.º 9º do DL 12/2004]; e
- Experiência de execução de obras, com referência ao valor e à importância das obras que executaram ou intervieram com referência à natureza da sua intervenção [alínea *b*) do n.º 1 do art.º 9º].

Assim, a empresa deverá comprovar se a capacidade técnica que possui, é a adequada ao tipo e valores dos trabalhos para a qual pretende ser habilitada. O INCI determina que este requisito é preenchido através da apresentação da declaração de remunerações, entregue na Segurança Social, comprovando que a empresa possui um quadro de pessoal constituído por técnicos, encarregados e operários afectos à empresa, ou seja, possui um quadro mínimo de pessoal da área da produção e um quadro mínimo de

¹⁸ Modelo 2 ou Modelo 3 do INCI, I.P. Ver Anexo I e II dos anexos a este trabalho.

¹⁹ A avaliação dos meios humanos tem em conta o número de técnicos na produção e os seus níveis de conhecimento, especialização e experiência profissional na actividade, o número de profissionais afectos à gestão de segurança, higiene e saúde do trabalho e o número de operários por grupos de remuneração contratual (n.º 3 do art.º 9º do DL 12/2004).

²⁰ A avaliação dos meios técnicos tem em conta a disponibilidade, demonstrada pela empresa, no que se refere aos equipamentos necessários para o desenvolvimento da actividade (n.º 4 do art.º 9º do DL 12/2004).

técnicos da área da segurança e higiene no trabalho, de acordo com Quadro I e II²¹ da Portaria 16/2004 de 10 de Janeiro.

A *Capacidade Económica e Financeira* é avaliada através dos valores do capital próprio, volume de negócios em obra e equilíbrio (indicadores de liquidez geral e autonomia financeira) e só podendo ser classificadas em classe superior a 1 as empresas que se encontrem em condições de poderem comprovar estes valores (n.º 1 e 2 do art.º 10 do DL 12/2004).

Nos termos da alínea c) do n.º 1 do art.º 11º do DL 12/2004, o valor mínimo dos capitais próprios exigido para cumprimento do requisito da capacidade económica e financeira é calculado da seguinte forma:

- Alvarás da classe 1: o valor dos capitais próprios tem de ser maior que zero, não podendo ser negativos;
- Alvarás das classes 2 a 8: o valor dos capitais próprios tem de ser iguais ou maiores a 10% do valor limite das obras da maior classe desejada;
- Alvarás da classe 9: o valor dos capitais próprios tem de ser iguais ou maiores a 20% do valor limite das obras da classe 8.

O quadro abaixo evidencia os valores limites dos trabalhos que o titular de cada classe fica habilitado a realizar, tendo em conta os valores mínimos dos capitais próprios.

QUADRO 15 - VALORES DAS OBRAS A REALIZAR/VALORES MÍNIMOS DO CAPITAL PRÓPRIO

Alvarás da Classe	Valores Limites das Obras (Euros) (1)	Capitais Próprios ≥ 10% do limite da classe que detém (2)
1	166.000	não negativo
2	332.000	33.200
3	664.000	66.400
4	1.328.000	132.800
5	2.656.000	265.600
6	5.312.000	531.200
7	10.624.000	1.062.400
8	16.600.000	1.660.000
9	> 16.600.000	> 3.320.000

Fonte: Elaboração própria.²²

²¹ Ver Anexo III a este trabalho.

A emissão de um Título de Registo depende do preenchimento de dois requisitos:

- Idoneidade Comercial, conforme previsto no art.º 8º do DL 12/2004 e nos termos da alínea *a)* ponto 1º da Portaria 14/2004²³.
- Objecto social ou ramo de actividade adequado às subcategorias pretendidas, consoante se trate de sociedade ou empresário em nome individual nos termos da alínea *b)* ponto 1 da Portaria 14/2004.

2.5.2.2. REGIME PROBATÓRIO

De acordo com o disposto no art.º 13º do DL 12/2004, o regime probatório consiste na concessão provisória de habilitações em classe superior à classe 1 e aplica-se às empresas que ingressem na actividade da construção pela primeira vez, ou que não tenham sido titulares de Alvará nos últimos cinco anos.

Durante o regime probatório as empresas não estão abrangidas pelas condições mínimas de permanência na actividade (QUADRO 16)²⁴, no entanto, além do requisito de idoneidade e da manutenção do quadro técnico, deverão apresentar valor não nulo de custos com pessoal e capital próprio não negativo.

O regime probatório cessa quando ocorrer a quarta revalidação após o ingresso de qualquer empresa na actividade (n.º 1 do art.º 13º do DL 12/2004) ou quando a empresa efectuar o pedido de elevação de classe (n.º 4 do mesmo artigo).

Após os quatro anos de revalidação neste regime, a empresa está sujeita às mesmas condições que se verificam para a permanência na actividade. Essas condições são:

²² (1) Portaria 21/2010, 11 de Janeiro (revoga da Portaria 1371/2008, de 2 de Dezembro). Na região Autónoma da Madeira e na Região Autónoma dos Açores, os valores das classes de Alvará consideram-se superiores em 40% aos valores fixados, ao abrigo do Decreto Regulamentar Regional n.º 21/85/M de 9 de Outubro e do Decreto Legislativo Regional n.º 20/2003/A de 6 de Maio.

(2) Alínea *c)* n.º 11 do DL 12/2004.

²³ Este também é um requisito para a emissão de Alvará e a sua definição está referida no ponto correspondente.

²⁴ As empresas que se encontram em Regime Probatório estão na Classe 1, daí a não exigência dos requisitos mínimos que são exigidos para o ingresso na actividade.

- Verificação das condições mínimas de permanência (QUADRO 16) (n.º 1 do art.º 18º do DL 12/2004);
- Verificação do requisito de idoneidade comercial;
- Avaliação da capacidade efectiva, através da análise das obras executadas ou em curso;
- Avaliação da natureza das habilitações detidas (n.ºs 2 e 3 do art.º 13º do DL 12/2004).

O regime probatório pode igualmente cessar se a empresa formular um pedido para elevação de classe (art.º 14º do DL 12/2004).

2.5.2.3. PERMANÊNCIA

O art.º 7º do DL 12/2004, já referido, estabelece os requisitos tanto de ingresso, como de permanência na actividade de construção,

A permanência na actividade de construção pode acontecer por revalidação, reclassificação e reavaliação do Alvará.

2.5.2.3.1. REVALIDAÇÃO

De acordo com o art.º 18º do DL 12/2004, a revalidação Alvará é efectuada anualmente e, exige a verificação de todas as condições mínimas de permanência que se encontram em baixo definidas e que se apresentam no QUADRO 16 em forma de resumo:

- Quadro técnico - manter um quadro técnico com especialização adequada aos trabalhos enquadráveis no âmbito das habilitações detidas. Este é um dos elementos mais importantes para a aferição da capacidade técnica da empresa, que está obrigada a manter no seu quadro de pessoal um número mínimo de técnicos²⁵;

²⁵ De acordo com o Quadro I da Portaria 16/2004, de 10 de Janeiro, que consta no Anexo III a este trabalho.

- Custos com pessoal – deter um valor igual ou superior a 7% do valor limite da classe anterior à classe máxima que detém;
- Capital próprio – para Alvarás das classes 2 a 8, o valor de capital próprio terá que ser maior ou igual a 10% do valor limite da maior classe desejada. Para Alvarás da classe 9 o valor do capital próprio tem de ser maior ou igual a 20% do valor limite da classe 8²⁶.
- Volume de negócios em obra – deter um valor de VN em obra igual ou superior a 50% do valor limite da classe anterior à classe máxima que detém;
- Indicadores económicos e financeiros – possuir percentagens não inferior a 105% para a Liquidez Geral e 10% para a Autonomia Financeira, caso as habilitações detidas se enquadrem entre a classe 2 e a classe 8.

O não cumprimento das condições exigidas implica que a habilitação das empresas seja automaticamente reclassificada ou cancelada, em conformidade com o comprovado.

O quadro abaixo reúne de forma explícita as condições mínimas de permanência na actividade referidas.

QUADRO 16 - CONDIÇÕES MÍNIMAS DE PERMANÊNCIA NA ACTIVIDADE

Alvará da Classe	Valores limites em € (1)	Capital próprio = 10% do limite da maior classe que detém (2)	Volume de negócios obra = 50% do limite da classe anterior à maior que detém (3)	Custos com pessoal = 7% do limite da classe anterior à maior que detém (4)	Valores do último exercício ou na média dos últimos 3 exercícios (5)	
					Liquidez Geral	Autonomia Financeira
1	166.000 €	não negativo	16.600 €	maior que zero	não aplicável	não aplicável
2	332.000 €	33.200 €	83.000 €	11.620 €	105%	10%
3	664.000 €	66.400 €	166.000 €	23.240 €		
4	1.328.000 €	132.800 €	332.000 €	46.480 €		
5	2.656.000 €	265.600 €	664.000 €	92.960 €		
6	5.312.000 €	531.200 €	1.328.000 €	185.920 €		
7	10.624.000 €	1.062.400 €	2.656.000 €	371.840 €		
8	16.600.000 €	1.660.000 €	5.312.000 €	743.680 €		
9	> 16.600.000	> 3.320.000€	8.300.000 €	1.162.000 €		

Fonte: Elaboração própria²⁷.

²⁶ Declaração Anual – Anexo A – Balanço – Ver Anexo IV a esta dissertação.

²⁷ Elaborado com base no art.º 18º do DL 12/2004;

(1) Portaria 21/2010, de 11 de Janeiro;

O n.º 2 do art.º 18º do DL 12/2004 permite que, no caso das empresas que não cumpram qualquer destes valores mínimos, seja igualmente aceite a verificação do seu cumprimento por via da média obtida nos últimos três exercícios.

Os indicadores de Liquidez Geral e Autonomia Financeira são definidos de acordo com a Portaria 971/2009 de 27 de Agosto, da seguinte forma:

- Indicador de Liquidez Geral – apresentar um valor de 105% quando a última declaração fiscal exigível e já disponível seja a referente aos anos de 2008 e 2009 e de 110% quando a última declaração fiscal exigível e já disponível seja a referente ao ano de 2010 e até fixação de novos indicadores;
- Indicador de Autonomia Financeira – apresentar um valor de 15%.

Esta Portaria também regula a fórmula de cálculo destes indicadores conforme se pode visualizar no quadro abaixo.

QUADRO 17 - FÓRMULAS PARA OBTENÇÃO DOS INDICADORES ECONÓMICOS E FINANCEIROS

Indicador	Formula de Cálculo
Liquidez Geral	$\frac{\text{Existências} + \text{Disponibilidades} + \text{Dividas de Terceiros C.Prazo}}{\text{Passivo C.Prazo}}$
Autonomia Financeira	$\frac{\text{Capitais Próprios}}{\text{Activo Líquido}}$

Fonte: Elaboração própria com base na Portaria n.º 971/2009 de 27 de Agosto.

De acordo com o n.º 6 do art.º 19º do DL 12/2004, caso a empresa não respeite os valores mínimos dos indicadores de equilíbrio financeiro (Liquidez Geral e Autonomia Financeira), todas as habilitações detidas serão automaticamente reclassificadas na classe 1.

(2) Alínea c) n.º1 do art.º18º;
 (3) Aliena d) do n.º1 do art.º18º. Para o volume de negócios em obra não são considerados os valores das “vendas de mercadorias”;
 (4) Alínea b) do n.º1 do art.º18º.
 (5) Portaria 971/2009, de 27 de Agosto, que revoga a Portaria 994/2004, de 5 de Agosto e surge na consequência da grave crise económica e financeira que provocou a necessidade de se alterar os rácios.

Para efeitos de revalidação do Alvará, as empresas além de terem que pagar a respectiva taxa, bem como outras que se encontrarem em dívida no INCI, também devem apresentar até 31 de Julho de cada ano, o Balanço e a Demonstração dos Resultados, tal como tenham sido apresentados para cumprimento das obrigações fiscais, e quando o prazo de entrega da documentação contabilística e fiscal for alargado, o prazo de entrega do processo de revalidação do Alvará também o será, por mais dez dias úteis a contar da nova data fixada para cumprimento daquelas obrigações fiscais (n.º 1, 2 e 3 do art.º 19º do DL 12/2004). Caso estas exigências não se verifiquem, de acordo com o n.º 7 do mesmo artigo, o Alvará não será revalidado uma vez que impede a verificação das condições mínimas de permanência.

O cancelamento parcial ou total das habilitações inibe a empresa de finalizar as obras que tenha em curso, com excepção no caso de cancelamento parcial, das obras enquadráveis em subcategorias não canceladas, implicando a imediata resolução por impossibilidade culposa da empresa de todos os contratos de empreitada celebrados referentes a obras em curso, sem prejuízo dos efeitos já produzidos. (n.º 11 do art.º 19º do DL 12/2004)

2.5.2.3.2. RECLASSIFICAÇÃO

A reclassificação consiste na alteração do Alvará, podendo revestir as seguintes formas:

- Elevação de classe – a empresa fica habilitada a executar os mesmos trabalhos para obras de valor superior;
- Novas subcategorias – a empresa fica habilitada a executar novos trabalhos;
- Diminuição de classe – a empresa fica habilitada a executar os mesmos trabalhos para obras de valor inferior;
- Cancelamento de habilitações – a empresa perde a autorização para a execução de determinados trabalhos.

Os requisitos para a reclassificação do Alvará são a idoneidade, a capacidade técnica e a capacidade económico-financeira.

Na reclassificação por elevação de classe, as empresas devem comprovar, para além do requisito de idoneidade, a sua experiência nos últimos três anos, no tipo de trabalhos em causa:

- Uma obra, de valor maior ou igual a 50% do valor limite da classe que detém;
- Duas obras cujo valor acumulado seja maior ou igual a 80% do valor da classe que detém [alínea b) n.º 1 do art.º 14º do DL 12/2004];
- Caso se pretenda obter uma classe não imediatamente superior, devem ser comprovadas obras de valor acumulado maior ou igual ao valor limite da classe requerida (n.º 2º do art.º 14º do DL 12/2004).

A par destes requisitos deve ainda ser comprovada a capacidade técnica, pela verificação do quadro mínimo de pessoal e pela disponibilidade de equipamento adequado [alínea a) n.º 1 do art.º 14º do DL 12/2004].

2.5.2.3.3. REAVALIAÇÃO

O n.º 1 do art.º 20º do DL 12/2004 dispõe que a reavaliação consiste na apreciação da situação global da empresa em função dos três requisitos para cumprimento dos critérios mínimos de permanência na actividade: idoneidade, capacidade técnica e capacidade económica e financeira.

Assim, e segundo o referido artigo, as empresas podem ser sujeitas a reavaliação:

- Quando deixem de ser consideradas idóneas (nos termos do art.º 8 do DL 12/2004);
- Quando o capital próprio, em qualquer dos exercícios, seja negativo;
- Na sequência de acção de inspecção.

A reavaliação de uma empresa pode conduzir à manutenção, reclassificação ou cancelamento parcial ou total das habilitações (n.º 3 do art.º 20 do DL 12/2004), sendo que

as habilitações reclassificadas ou canceladas, nos termos do disposto anteriormente, não podem ser de novo requeridas antes de decorrido seis meses após a data da notificação da decisão definitiva.

A reclassificação não prejudica a possibilidade de a empresa finalizar as obras que tem em curso, desde que com o acordo dos donos de obras, tendo os mesmos contudo, em alternativa, o direito à resolução do contrato por impossibilidade culposa da empresa.

Ainda segundo o n.º 7 do art.º 20º do Decreto-Lei em análise, e tal como acontece no caso da revalidação, o cancelamento parcial ou total das habilitações inibe a empresa de finalizar as obras em curso, com excepção no caso de cancelamento parcial, das obras enquadráveis em subcategorias não canceladas, implicando a imediata resolução por impossibilidade culposa da empresa de todos os contratos de empreitada celebrados referentes a obras em curso sem prejuízo dos efeitos já produzidos.

Em caso de reclassificação ou cancelamento parcial ou total das habilitações, a empresa deve entregar o Alvará no INCI no prazo máximo de oito dias contados da data da notificação da decisão, findo o qual o Alvará será apreendido pelas autoridades competentes.

2.5.3. DEVERES DAS EMPRESAS NO EXERCÍCIO DA ACTIVIDADE

Nos termos dos n.ºs 1 e 3 do art.º 24º do DL 12/2004, as empresas responsáveis pela realização de uma obra devem, no exercício da sua actividade:

- Agir segundo as regras de boa fé na formação e execução do contrato;
- Proceder à realização da obra em conformidade com o que foi convencionado;
- Mencionar em todos os contratos, correspondência, documentos contabilísticos, publicações, publicidade e, de um modo geral, em toda a sua actividade externa, a sua denominação social e o número de Alvará ou do Título de Registo;

Devem ainda, nos termos do n.º 4 do mesmo artigo:

- Afixar em cada obra de forma bem visível, placa identificativa com a sua denominação social e número do Alvará, no local de acesso ao estaleiro;
- Manter durante a realização da obra, cópia dos Alvarás e títulos de registo de todos os subempreiteiros a operar.

Nos termos dos n.º 1 e 3 do art.º 27 do DL 12/2004, não é permitida à empresa detentora do Alvará a subcontratação total de qualquer obra, nem a subcontratação de empresas que não estejam devidamente habilitadas. As empresas construtoras devem exigir a comprovação das habilitações detidas pelos seus subempreiteiros.

O art.º 26º do DL 12/2004 vem permitir a realização de obras em Consórcio ou qualquer outra modalidade jurídica de agrupamento de empresas. Estes utilizam as habilitações das empresas associadas, devendo pelo menos uma das empresas de construção ser detentora de habilitação que cubra todo o valor da obra e respeite o tipo de trabalhos mais expressivo. As habilitações de cada uma das outras empresas deverão cobrir a parte da obra que se propõe executar.

3. A CONTRATAÇÃO PÚBLICA E A FORMAÇÃO DOS CONTRATOS

O Estado desempenha um papel extremamente importante para o sector da construção civil e obras públicas ao assumir um papel regulador, não só através de produção de legislação, como também ao nível do ordenamento do território e da atribuição de Alvarás. A sua função, enquanto regulador, passa por criar as condições necessárias para que sejam respeitadas as regras de funcionamento do mercado. O Estado, enquanto entidade que assume o papel de Dono de Obra, deve, sempre que possível, estimular a procura, através da adjudicação de obras públicas.

A evolução positiva do sector da construção civil e obras públicas aconteceu devido à evolução favorável do segmento das obras de engenharia civil que contribuiu positivamente para o andamento global do sector.

O valor de adjudicações em 2007 face ao ano anterior teve um aumento de 20,2% e em 2008 de 26%.

QUADRO 18 - EVOLUÇÃO DO VALOR DE CONCURSOS ABERTOS E ADJUDICAÇÕES

Concursos Públicos					
Variação Anual a Preços Correntes (%)					
		2005	2006	2007	2008
Concursos Abertos	Número	-6,60%	-33,70%	8,10%	39,90%
	Valor	-14,30%	3,00%	-10%	32%
Adjudicações	Número	3,90%	-38,00%	-0,30%	32,00%
	Valor	-16,70%	-29,60%	20%	26%

Fonte: Elaboração própria com informação retirada de www.inci.pt.

3.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

Representando os contratos públicos uma parte relevante da economia comunitária, movimentando 16% do PIB da UE15 e 13% em Portugal, tornava-se decisivo para o mercado interno que se harmonizassem os processos de adjudicação dos mesmos. A Directiva Comunitária n.º 2004/17/EC respeitante à formação de contratos de empreitada de obras públicas, contratos de fornecimentos e contratos públicos de serviços e a Directiva Comunitária 2004/18/EC respeitante aos denominados sectores especiais da água, energia,

transportes e serviços postais, ambas do Parlamento Europeu e do Conselho, de 31 de Março, foram transpostas para a legislação nacional através do DL 18/2008 de 29 de Janeiro, actualizado de acordo com a Declaração de Rectificação n.º 18-A/2008 de 28 de Março, que aprovou o Código dos Contratos Público (CCP). Este código estabelece a disciplina aplicável à contratação pública e o regime substantivo dos contratos públicos e torna-se o diploma que regula a sua formação e execução, definindo todos os procedimentos que decorrem desde o momento que se toma a decisão de contratar uma entidade até à formulação da adjudicação.

O CCP é resultado da transposição das duas Directivas Comunitárias referidas, e que se encontram presente na Parte II do CCP.

A Parte II do CCP trata os aspectos formais da contratação pública, que irão ser âmbito de estudo nesta dissertação. Assim, o estudo a ser efectuado vai incidir sobre os tipos de procedimentos pré-contratuais e sua tramitação procedimental. Nos tipos de procedimentos contratuais estão descritas todas as metodologias que são utilizadas para cada tipo de contrato e na tramitação procedimental todo o processo a desenvolver por cada tipo de contrato.

Para além da transposição destas directivas, o CCP revogou o:

- DL 59/99 de 2 de Março - Regime jurídico de empreitadas de obras públicas (RJEOP);
- DL 197/99 de 8 de Junho - Regime de contratação de bens e serviços;
- DL 223/2001 de 9 de Agosto - Regime de empreitadas e aquisições no âmbito dos sectores especiais e de outros diplomas avulso relativos à contratação pública.

O objectivo primordial que advém da transposição das Directivas Europeias é a promoção de regras de concorrência mais eficientes, com maior transparência e igualdade. Neste sentido, o CCP, nos termos do n.º 4 do seu art.º 1º, introduziu três princípios aplicáveis à contratação pública:

- *Princípio da Transparência*: todas as condições essenciais do contrato que se pretendam celebrar devem estar definidas previamente à abertura do procedimento e ser dadas a conhecer a todos os interessados a partir da data de

abertura. Este princípio foi promovido pela regra da desmaterialização total e obrigatória dos procedimentos pré-contratuais. O art.º 38.º do CCP expressa um corolário do princípio no que respeita à escolha do procedimentos a adoptar, determinando que esta deve ser devidamente fundamentada e o art.º 49 consagra um outro corolário deste princípio, incorporando um conjunto detalhado de exigências relativas às especificações técnicas admissíveis nos cadernos de encargos.

- *Princípio da Igualdade*: impõe o tratamento igual de todos os interessados na adjudicação de um contrato público que se encontrem em condições idênticas relativamente à capacidade de execução da empreitada.
- *Princípio da Concorrência*: deve-se garantir o mais amplo acesso aos procedimentos dos interessados em contratar. Utilização de mecanismos mais rigorosos, como por exemplo, o modelo de avaliação das propostas. Este princípio visa aumentar a qualidade das propostas e baixar os respectivos custos procurando dessa forma um melhor resultado financeiro.

O CCP também alterou a parte relativa à execução dos contratos de empreitadas de obras públicas (por opção do legislador e não por imposição da UE), promovendo uma maior autonomia do dono de obra. Importa realçar as disposições que visam reduzir o desvio de custos e de prazos, sendo que a qualidade das obras e o cumprimento dos contratos depende da qualidade dos projectos. Os erros e omissões pagos ao empreiteiro sob esta designação, ou como trabalhos a mais, estão entre as principais causas dos desvios de custos. Assim, os projectistas não podem ser os únicos responsáveis pelos desvios nos valores pagos pela obra, devendo a responsabilidade começar nos donos de obra, que em muitas das situações não elaboram programas preliminares adequados, ou não fornecem todas as informações acerca dos terrenos, bem como não definem especificamente qual o objecto da obra a contratar.

A *contratação pública* diz respeito à fase de formação dos contratos públicos e inicia-se com a decisão de contratar terminando com a respectiva celebração do contrato. Estas disposições encontram-se reguladas no n.º 2 do art.º 1º do CCP.

3.1.1. ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA CONTRATAÇÃO PÚBLICA

O regime de contratação pública é aplicável à formação dos contratos públicos, que independente da sua designação e natureza, sejam celebrados pelas entidades adjudicantes e tenham por objecto as prestações típicas referidas no n.º 1 do art.º 6º do CCP, ou seja:

- a) Empreitada de obras públicas;
- b) Concessão de obras públicas;
- c) Concessão de serviços públicos;
- d) Locação ou aquisição de bens móveis;
- e) Aquisição de serviços, e outros contratos submetidos à concorrência (só entidades adjudicantes referidas no n.º 1 do art.º 2º do CCP).

Nos termos do art. 4º do CCP são excluídos do seu âmbito:

- a) Contratos de direito internacional (n.º 1);
- b) Contratos administrativos de provimento e contratos individuais de trabalho [alínea a) do n.º2];
- c) Contratos de doação de bens móveis a favor de qualquer entidade adjudicante [alínea b) do n.º2];
- d) Contratos de compra e venda, de doação, de permuta e de arrendamento de bens imóveis ou contratos similares [alínea c) do n.º2];
- e) Contratos relativos à aquisição de programas destinados à emissão por parte de entidades de radiodifusão ou relativos a tempos de emissão [alínea d) do n.º2].

Nos termos do n.º 1 do art.º 343º do CCP entende-se por *empreitada de obras públicas*, o contrato oneroso através do qual um particular se encarrega de executar, ou de conceber e executar, uma obra pública que se enquadre nas subcategorias previstas no regime de ingresso e permanência na actividade de construção. O n.º 2 do mesmo artigo define obra pública como “*o resultado de quaisquer trabalhos de construção reconstrução, ampliação, alteração ou adaptação, conservação, restauro, reparação, reabilitação, beneficiação e demolição de bens imóveis executados por conta de um contraente público*”.

Nos termos do n.º 1 do art.º 407º do CCP entende-se por *concessão de obras públicas*, o contrato pelo qual um particular se encarrega de executar, ou de conceber e executar, uma obra pública, adquirindo como contrapartida, o direito de a explorar, eventualmente recebendo um preço.

Entende-se por *contrato público*, aquele que seja celebrado pelas entidades adjudicantes previstas no art.º 2 do CCP, independentemente da sua designação e natureza (pública ou privada).

3.1.2. TIPO E ESCOLHA DE PROCEDIMENTOS PRÉ-CONTRATUAIS NA FORMAÇÃO DOS CONTRATOS PÚBLICOS

O CCP no n.º 1 do seu art.º 16º prevê e regula cinco tipos de procedimentos de formação de contratos públicos:

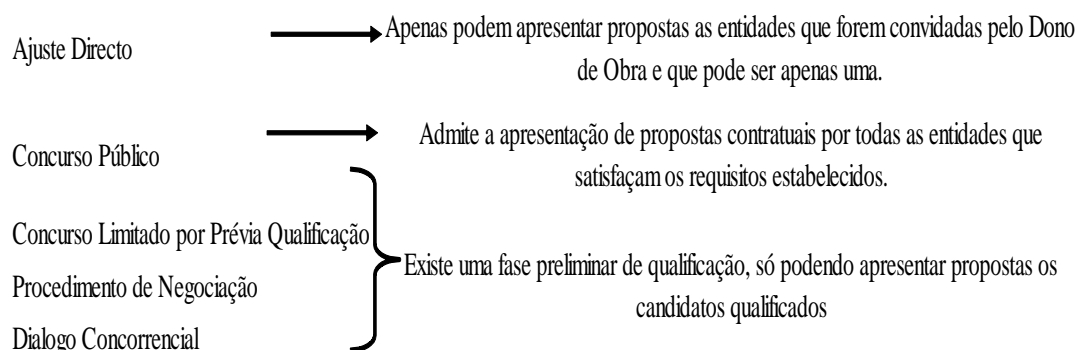
- a) Ajuste Directo;*
- b) Concurso Público;*
- c) Concurso Limitado por Prévia Qualificação;*
- d) Procedimento de Negociação;*
- e) Diálogo Concorrencial.*

Segundo GARNEL (2009) o CCP consagra:

- Três tipos de procedimentos principais: o ajuste directo, o concursos limitado por prévia qualificação e o concurso público (normal e urgente);
- Dois tipos de procedimentos marginais: o procedimento por negociação e o diálogo concorrencial.

O ajuste directo simplificado e o concurso público urgente encontram-se especialmente previstos para a formação de contratos de aquisição ou locação de bens móveis e de aquisição de serviços, pelo que não se integram no âmbito desta dissertação e sobre os quais não irá ser efectuada qualquer abordagem.

FIGURA 6 - TIPOS DE PROCEDIMENTOS PRÉ-CONTRATUAIS GERAIS (ART.º 6 DO CCP)



Fonte: Elaboração própria com base no CCP.

3.1.2.1. CRITÉRIOS DE ESCOLHA DOS PROCEDIMENTOS

Quanto à escolha do procedimento pré-contratual o CCP fixa os seguintes tipos de critérios:

- Valor do contrato com liberdade de escolha entre o ajuste directo, concurso público e concurso limitado por prévia qualificação – *Regra Geral de Escolha do Procedimento*;
- Critérios materiais;
- Outras regras de escolha de procedimento. Escolha em função do tipo de contrato (art.º 31º do CCP), da entidade adjudicante (art.º 32º do CCP) e escolha de procedimento para a formação de contratos mistos (art.º 33º do CCP).

3.1.2.1.1. VALOR DO CONTRATO

O art.º 17º do CCP define valor de contrato como o “*valor máximo do benefício económico que, em função do procedimento adoptado, pode ser obtido pelo adjudicatário com a execução de todas as prestações que constituem o seu objecto*”, sendo o valor

máximo (valor limite) do contrato, resultado de limiares legalmente fixados para cada procedimento.

O termo *benefício económico* é nos n.ºs 2º e 3º do art.º 17º do CCP, entendido como a soma do preço a pagar pela entidade adjudicante ou por terceiros, o valor de quaisquer contraprestações a efectuar em favor do adjudicatário, o valor das vantagens que decorram directamente para o adjudicatário e que possam ser configuradas como contrapartidas e o valor dos bens móveis que a entidade adjudicante disponibilize ao adjudicatário.

A definição de valor de contrato, ao estipular que o benefício económico depende do procedimento adoptado, leva a concluir que é a escolha do procedimento que determina o valor máximo do contrato e não o contrário, nos termos do disposto no art.º 18º do CCP.

Já em relação ao que se entende por *preço base*, o n.º 1 do art.º 47º do CCP define-o como “o preço máximo que a entidade se dispõe a pagar pela execução de todas as prestações que constituem o seu objecto”. De outra forma é um limite máximo que funciona como fundamento de exclusão das propostas que o ultrapassem e que pode ser fixado pela entidade adjudicante no caderno de encargos.

O preço base fixado no caderno de encargos não deve ser superior ao:

- Valor do contrato em função do procedimento escolhido [alínea b) do n.º 1º do art.º 47º];
- Valor máximo até ao qual o órgão competente pode autorizar a despesa inerente ao contrato a celebrar [alínea c) do n.º 1º do art.º 47º].

O n.º 1 do art.º 97º do CCP define preço contratual como o “*preço a pagar, pela entidade adjudicante, em resultado da proposta adjudicada, pela execução de todas as prestações que constituem o objecto do contrato*”.

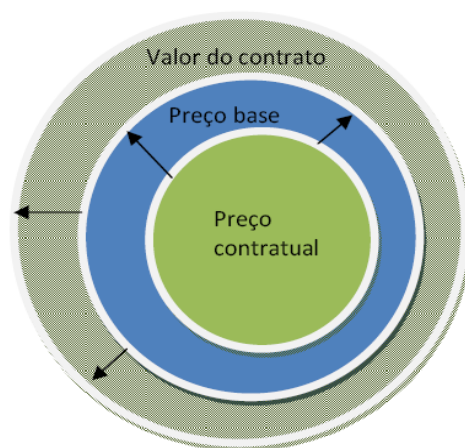
O preço contratual surge após adjudicação, uma vez que decorre do preço constante da proposta adjudicada, sendo o preço a pagar à entidade adjudicante.

GARNEL (2009) refere que o preço contratual inclui todos os erros e omissões apresentados, em fase de formação de contrato, pelos concorrentes, sem que o dono da obra tenha alguma obrigação de corrigir o preço base inicialmente estabelecido, e não

inclui as modificações objectivas do contrato, reposições do equilíbrio financeiro ou prémios por antecipação. Assim este autor conclui que, na relação entre os conceitos estabelecidos nos art.ºs 17º, 47º e 70º do CCP, se verificam as seguintes condições de aceitação:

- O preço contratual pode coincidir com o preço base e com o valor de contrato;
- O preço contratual não pode ser superior ao preço base, nem ao valor do contrato;
- O preço base pode coincidir com o valor do contrato, mas não pode ser superior.

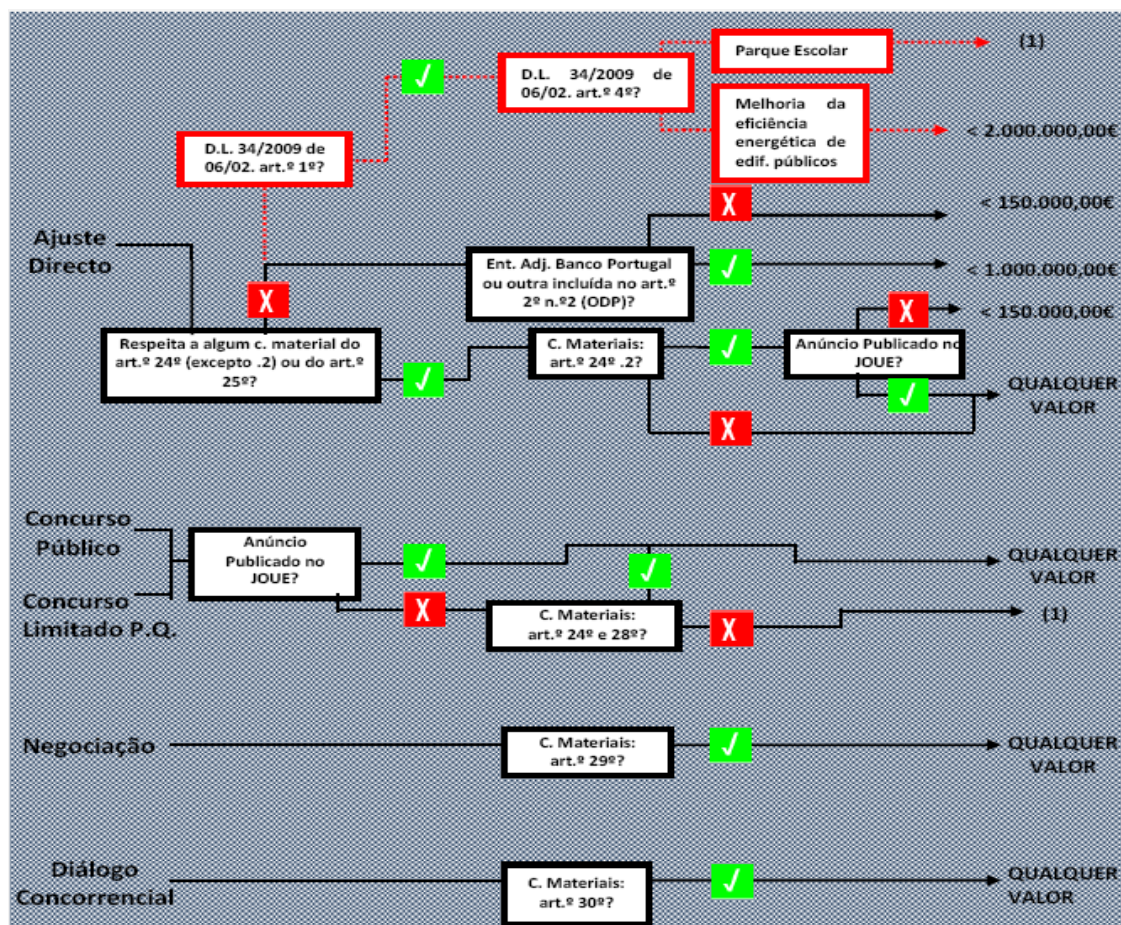
FIGURA 7 - VALOR DO CONTRATO / PREÇO BASE / PREÇO CONTRATUAL



Fonte: GARNEL (2009)

Na figura abaixo (FIGURA 8) encontram-se representados os procedimentos existentes para a formação de contratos de empreitadas de obras públicas, que, segundo o CCP influenciam o valor do contrato máximo inerente a cada tipo de procedimento. Incluem-se as medidas excepcionais de contratação pública introduzidas pelo DL 34/2008, que se destinam a minimizar os efeitos da crise económico-financeira internacional. Estas medidas serão apenas aplicáveis aos procedimentos de concurso limitado por prévia qualificação e de ajuste directo.

FIGURA 8 - PROCEDIMENTOS NO CCP, VARIÁVEIS DECISIONAIS E VALORES MÁXIMOS DE CONTRATOS PARA EMPREITADAS DE OBRAS PÚBLICAS



Legenda: — De acordo com o DL 18/2008

..... De acordo com o DL 34/2009

(1) Valor inferior na alínea c) do art.º 7 da directiva n.º 2004/18/CE e actualizado de 2 em 2 anos. À data o valor está estabelecido em 5.150.000 € [alínea c) da Portaria n.º 701-C/2008 de 29/07].

Fonte: GARNEL (2009)

O CCP consagra o *Princípio de Liberdade de Escolha* entre o ajuste directo, concurso público e concurso limitado por prévia qualificação, no entanto, esta liberdade é condicionada pelo valor do contrato a celebrar (art.º 18º) - *Regra Geral de Escolha de Procedimento*. A escolha do procedimento de formação de contratos de empreitada de obras públicas, está prevista no art.º 19º do CCP e pode ser efectuada através de:

a) Ajuste Directo – Valor de contrato até 150.000 €²⁸;

²⁸ No caso da entidade adjudicante ser o Banco de Portugal, o valor pode ir até 1.000.000 €.

b) Concurso Público ou Concurso Limitado por Prévia Qualificação – Qualquer valor de contrato, excepto quando os respectivos anúncios não sejam publicados no JOUE, em que apenas se permite para contratos com valor inferior a 6.242.000€ [alínea *c)* do art.º 7º da Directiva n.º 2004/18/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 31 de Março].

A realização de concurso público ou limitado por prévia qualificação, sempre que obrigatório, torna-se um elemento essencial do procedimento de adjudicação e a sua falta origina a nulidade do acto procedimental²⁹.

3.1.2.1.2. CRITÉRIOS MATERIAIS

De acordo com o consagrado no CCP, a escolha de procedimento em função de critérios materiais permite a celebração de contratos de empreitada de obras públicas de qualquer valor (art.º 23º a 30º).

GARNEL (2009) no estudo do diploma, fez um resumo sobre a escolha do procedimento de formação de contratos de empreitada de obras públicas através de critérios materiais que se apresentam de seguida.

²⁹ Acórdão Tribunal de Contas N.º 123/2009.

QUADRO 19 - CRITÉRIOS MATERIAIS PRESENTES NO CCP

Tipo de procedimento aplicável	Critério material para a sua aplicação
Ajuste directo (art.ºs 24º e 25º do CCP)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ausência de concorrentes ou propostas em anterior concurso público ou limitado por prévia qualificação e sem alteração significativa dos correspondentes cadernos de encargos e requisitos mínimos de capacidade técnica e financeira [alínea a) n.º1 do art.º 24º]. ▪ Exclusão de todas as propostas em anterior concurso público, concurso limitado por prévia qualificação ou diálogo concorrencial e sem alteração significativa do caderno de encargos. Quando as propostas tenham sido excluídas com fundamento no ponto 2 do art.º 70 os contratos de empreitada de obras públicas restringe-se aos valores previstos na alínea b) do art.º 19º [alínea b) n.º1 do art.º 24º e alínea a) n.º 2 do mesmo artigo]. ▪ Impossibilidade de cumprimento dos demais procedimentos por facto não imputável à entidade adjudicante [alínea c) n.º1 do art.º 24º]. ▪ Motivos técnicos, artísticos ou relacionados com protecção dos exclusivos que obrigue a adjudicação a apenas uma entidade específica [alínea e) n.º1 do art.º 24º]. ▪ Contratos declarados secretos, sujeitos a medidas excepcionais de segurança ou quando a defesa de interesses essenciais do Estado o exigir [alínea f) n.º1 do art.º 24º]. ▪ Novas obras que consistam na repetição de obras similares objecto de contrato anteriormente celebrado pela mesma entidade adjudicante, desde que essas obras estejam em conformidade com um projecto base comum, o contrato anterior não tenha sido celebrado à mais de 3 anos, na sequência de concurso público ou de concurso limitado por prévia qualificação, o anúncio de concurso tenha sido publicado no <i>JOUE</i> para casos de o somatório do preço base relativo ao ajuste directo e do preço contratual relativo ao contrato inicial ser igual ou superior ao valor referido na alínea b) do art.º 19º e a possibilidade de adopção de ajuste directo tenha sido indicada no anúncio ou no programa do concurso [alínea a) do n.º 1 do art.º 25º]. ▪ Obras para fins de investigação, experimentação, de estudo ou de desenvolvimento [alínea b) do art.º 25º]. ▪ Obra a realizar ao abrigo de um acordo quadro³⁰ [alínea c) do art.º 25º].
Concurso público/limitado por prévia qualificação (art.º 28º do CCP)	A escolha destes procedimentos, sem publicação de anúncio no <i>JOUE</i> , em função de critérios materiais pode ser realizada nas mesmas condições previstas para o ajuste directo, excepto quando só seja possível a adjudicação a uma entidade.
Procedimento por Negociação (art.º 29º do CCP)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Contratos que em anterior concurso público ou limitado por prévia qualificação, cujo o anúncio tenha sido publicado no <i>JOUE</i>, ou em diálogo concorrencial, tenham sido excluídas todas as propostas com fundamento no n.º 2 do art.º 70º e não tenha havido alterações significativas no caderno de encargos [alínea a) do n.º 1 do art.º 29º]. ▪ Contratos cuja natureza ou condicionalismo da prestação que constitui o seu objecto impeçam a fixação prévia de um preço base no caderno de encargos [alínea b) do n.º 1 do art.º 29º]. ▪ Obras públicas para fins de investigação, experimentação, de estudo ou desenvolvimento desde que a realização destas não tenham interesses económicos implícitos [alínea c) do n.º 1 do art.º 29º].
Diálogo Concorrencial (art.º 30º do CCP)	Pode ser adoptado na formação de contratos que sejam particularmente complexos, impossibilitando a adopção de concurso público ou concurso limitado por prévia qualificação, nos termos dos n.ºs 2,3 e 4 do art.º 30º.

Fonte: GARNEL (2009).

³⁰ Acordo quadro é “o contrato celebrado entre uma ou várias entidades adjudicantes e uma ou mais entidades, com vista a disciplinar relações contratuais futuras a estabelecer ao longo de um determinado período de tempo, mediante a fixação antecipada dos respectivos termos”. (art.º 251º do CCP)

3.1.2.1.3. OUTRAS REGRAS DE ESCOLHA DO PROCEDIMENTO

Nos termos do CCP a escolha do tipo de procedimento a adoptar por outras regras de escolha de procedimentos pode ser efectuada em função do tipo de contrato (art.º 31º), da entidade adjudicante (art.º 33º) e escolha de procedimento para a formação de contratos mistos (art. 32º).

GARNEL (2009) concluiu da análise do art.º 32º do CCP que os contratos mistos são aqueles que resultam da fusão de dois ou mais contratos ou de partes de contratos distintos, podendo ainda resultar da inclusão num contrato de aspectos próprios de outros negócios jurídicos, enunciando em qualquer dos casos que há fusão.

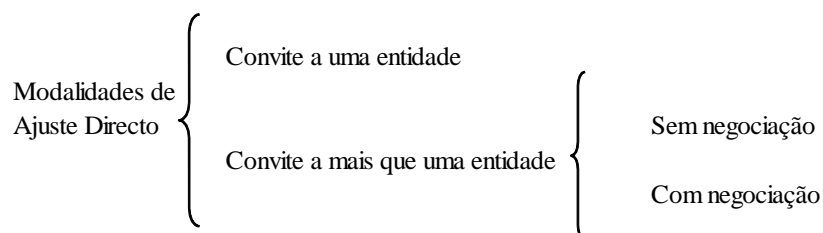
3.1.3. TRAMITAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS PRÉ-CONTRATUAIS E AS FASES DE FORMAÇÃO DE CONTRATOS

3.1.3.1. AJUSTE DIRECTO

O Ajuste Directo é definido no art.º 112º do CCP como o “*procedimento em que a entidade adjudicante convida directamente uma ou várias entidades à sua escolha a apresentar proposta, podendo com elas negociar aspectos da execução do contrato a celebrar*”.

Assim, e de acordo com o mencionado artigo é possível identificar as seguintes modalidades de Ajuste Directo:

FIGURA 9 - MODALIDADES DE AJUSTE DIRECTO



Fonte: Elaboração própria com base no CCP.

O Ajuste Directo com convite a uma entidade é efectuado sem publicitação de anúncio, e o Ajuste Directo com convite a mais do que uma entidade pode ser efectuado com ou sem publicação de anúncio e não pressupõe a existência de um mínimo ou máximo de entidades a convidar.

Desde que seja apresentada mais do que uma proposta e desde que a entidade adjudicante indique no convite que pretende incluir no procedimento uma fase de negociação, esta modalidade permite a possibilidade de negociação [alínea *a*) do n.º 2 do art.º 115º do CCP].

O CCP apresenta dois regimes para o Ajuste Directo:

- *Regime Geral* - disposto nos art.ºs 114º a 127º e aplicável aos contratos de empreitada de obras públicas.
- *Regime Simplificado* – disposto nos art.ºs 128º e 129º é um procedimento muito desformalizado, que permite uma *adjudicação sobre factura*. Apenas pode ser adoptado para a celebração de contratos de aquisição de bens móveis ou serviços, não fazendo parte do âmbito desta dissertação.

Com base no disposto no art.º 113º do CCP, GARNEL (2009) menciona uma alteração importante em relação ao DL 59/99, que consiste no Critério de Conveniência aplicado pela possibilidade da entidade que está a adjudicar poder convidar uma ou mais entidades, à sua escolha, para apresentação de propostas.

Relativamente à escolha de entidades em concreto, o CCP no n.º 2 do art.º 113º, dispõe que não podem ser convidadas a apresentar propostas, entidades às quais a mesma entidade adjudicante já tenha adjudicado, no ano económico em curso e nos dois anos económicos anteriores, na sequência de ajuste directo adoptado nos termos da Regra Geral de Escolha de Procedimento, propostas para a celebração de contrato cujo o objecto seja constituído por prestações do mesmo tipo ou idênticas às do contrato a celebrar, e cujo preço contratual acumulado seja superior a 150.000€, ou a 1.000.000€ caso a entidade adjudicante seja o Banco de Portugal.

A tramitação do Ajuste Directo por Regime Geral compreende os seguintes passos:

1.ª Decisão de contratar (Fase comum a todos os tipos de procedimentos)

Nos termos do art.º 36º do CCP o procedimento de formação de contrato tem o seu início na decisão de contratar e cabe ao órgão competente autorizar a despesa inerente ao contrato.

2.ª Decisão da escolha do tipo de procedimento (Fase comum a todos os tipos de procedimentos)

Nos termos do art.º 38º do CCP a escolha do procedimento de formação de contrato deve ser fundamentada e cabe ao órgão competente a decisão de contratar.

3.ª Aprovação das peças do procedimento (Envio do convite à apresentação de propostas e do caderno de encargos)

De acordo com a alínea a) do n.º 1 do art.º 40º do CCP deve ser efectuado o envio do convite à apresentação de proposta e do caderno de encargos, nos moldes do especificado no art.º 115º do mesmo código. Este envio pode ser efectuado a uma ou mais entidades (art.º 114º do CCP), ou mesmo a agrupamentos de entidades, desde que respeitadas as condições do art.º 117º, ou seja, desde que no agrupamento de pessoas singulares ou colectivas um dos membros tenha sido convidado para esse efeito.

Nos contratos públicos que se encontrem no âmbito da aplicação do DL 34/2009³¹, a entidade adjudicante deve convidar pelo menos três entidades diferentes, para a apresentação da proposta, nos termos do art.º 6º do Decreto-Lei referido.

³¹ O DL 34/2009, de 6 de Fevereiro estabelece medidas excepcionais de contratação pública destinadas à rápida execução dos projectos de investimentos público nos casos de: a) modernização do parque escolar; b) energias renováveis, eficiência energética e redes de transportes de energia, c) modernização da infraestrutura tecnológica – Redes de Banda Larga e Nova Geração e d) reabilitação urbana. As medidas excepcionais previstas neste diploma aplicam-se apenas aos procedimentos de concurso limitado por prévia qualificação e de ajuste directo, destinados à formação de contratos de empreitada de obras públicas, de concessão de obras públicas, de locação ou de aquisição de bens móveis e de aquisição de serviços.

4 ° Designação do júri e Negociação de propostas (art.ºs 67º a 69º e art.ºs 118º a 121º do CCP)

De acordo com os art.ºs 67º a 69º do CCP e no caso de existência de mais do que uma proposta terá que ser designado um júri que deverá conduzir os procedimentos para a formação do contrato. O júri também conduzirá igualmente a fase de negociação dos atributos das propostas (art.º 118º do CCP), encontrando-se as formalidades relativas à fase de negociação expressas no art.º 120º do CCP.

Após a fase de negociação os concorrentes terão que apresentar as versões finais integrais das suas propostas, que não deverão conter atributos diferentes das propostas iniciais e não poderão ser mais alteradas a partir do momento da sua entrega (art.º 121º do CCP).

5 ° Elaboração e envio do relatório preliminar e elaboração do relatório final (art.º 122º a 124º do CCP)

Após a análise das propostas e aplicação do critério de adjudicação escolhido e constante do programa do concurso, o júri elabora um relatório preliminar onde propõe a ordenação das propostas (n.º 1 do art.º 122º do CCP). No mesmo relatório o júri também deverá propor a exclusão das propostas, pelos motivos presentes no n.º 2 e 3 do art.º 146º do CCP.

O relatório preliminar será enviado a todos os concorrentes e estes deverão pronunciar-se sobre o mesmo por escrito, tendo para tal um prazo que será fixado pelo júri, nunca inferior a cinco dias³², ao abrigo do *direito de audiência prévia*³³ (art.º 123º do CCP). Após as observações efectuadas pelos concorrentes, o júri elabora um relatório final devidamente fundamentado, nas condições do art.º 124º do CCP. Verificando-se uma

³² Ao abrigo do direito de audiência prévia, o art.º 100 do CPA determina que “os interessados têm o direito a ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, devendo ser informados, nomeadamente, sobre o sentido provável desta”, para além de que “a realização da audiência dos interessados suspende a contagem de prazos em todos os procedimentos administrativos”

³³ Conforme o art.º 100º do CPA, “os interessados têm o direito a ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, devendo ser informados, nomeadamente, sobre o sentido provável desta”, para além de que a “a realização da audiência dos interessados suspende a contagem de prazos em todos os procedimentos administrativos.”

alteração da classificação ordenada das propostas, o n.º 2 do mesmo artigo determina que o júri deverá realizar uma nova audiência prévia.

Não existe lugar ao relatório preliminar nem ao relatório final se apenas tiver sido apresentada uma única proposta (n.º 2 do art.º 125º), assim como não existe fase de negociação nem de audiência prévia, podendo porém o concorrente ser convidado a melhorar a sua proposta.

Se a proposta for dirigida somente a uma única entidade, não há razão para a existência de uma fase de negociação. Assim, se não existe concorrência também não haverá audiência prévia pois não existem interessados que se possam sentir lesados, logo, se não existe a hipótese de comparação não existe a necessidade de elaborar relatórios.

6 º Apresentação de documentos de habilitação e publicitação e eficácia do contrato (art.º 126º e 127º do CCP)

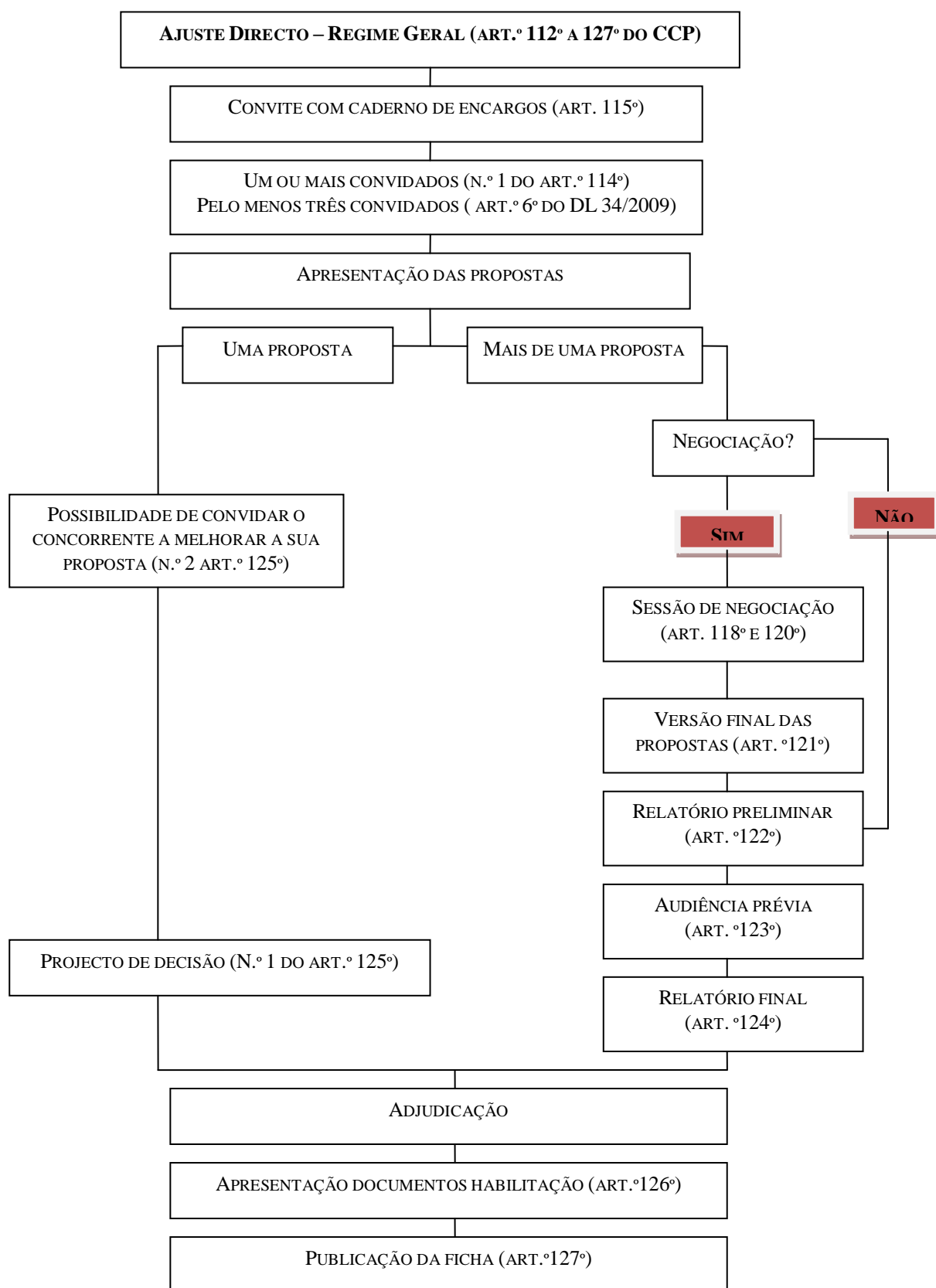
O art.º 126º do CCP considera que “*não é aplicável o disposto no artigo 81.º, podendo, porém, o órgão competente para a decisão de contratar exigir ao adjudicatário a apresentação de qualquer dos documentos de habilitação nele previstos*”.

Os documentos a apresentar no Ajuste Directo são:

- a)* Comprovativo de não condenação por sentença transitada em julgado por crimes referidos na alínea *i)* do art.º 55º do CCP;
- b)* Alvará ou título de registo emitido pelo INCI, contendo as habilitações (n.º 3 do art.º 81º), ou não sendo titular do mesmo, deverá o adjudicatário apresentar uma declaração emitida pelo mesmo organismo que comprove as habilitações de execução que possui (n.º 5 do art.º 81º do CCP).

A celebração de quaisquer contratos deve ser publicada, pela entidade adjudicante, no portal da Internet dedicado aos contratos públicos www.base.gov.pt (n.º 1 do art.º 127º do CCP).

FIGURA 10 - TRAMITAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE AJUSTE DIRECTO (REGIME GERAL)



Fonte: GARNEL (2009)

3.1.3.2. CONCURSO PÚBLICO

O CCP prevê duas modalidades de Concurso Público:

- *Concurso Público Normal* - disposto nos art.ºs 130º a 154º do CCP.
- *Concurso Público Urgente* - disposto nos art.ºs 155º a 161º do CCP, sendo esta modalidade aplicável a contratos de locação ou de aquisição de bens móveis ou de aquisição de serviços, não sendo por isso âmbito de análise nesta dissertação.

A tramitação para procedimento do Concurso Público Normal segue os seguintes passos:

1 º Decisão de contratar (Fase comum a todos os tipos de procedimentos)

Nos termos do art.º 36º do CCP o procedimento de formação de contrato tem o seu início na decisão de contratar e cabe ao órgão competente autorizar a despesa inerente ao contrato.

2 º Decisão da escolha do tipo de procedimento (Fase comum a todos os tipos de procedimentos)

Nos termos do art.º 38º do CCP a escolha do procedimento de formação de contratos deve ser fundamentada e cabe ao órgão competente a decisão de contratar. A decisão de escolha deste procedimento deve ainda conter a referência à publicação do respectivo anúncio no *JOUE*, quando for o caso.

3 º Anúncio (art.º 130º e 131º do CCP)

De acordo com o disposto no art.º 130º do CCP, o concurso público inicia-se com a sua publicitação no *DRe* ou, de acordo com o art.º 131º do CCP, com extensão internacional através da publicitação simultânea adicional no *JOUE*. Tratando-se de contrato de contrato de concessão de obras públicas, o n.º 2 do art.º 131º estipula que “(...) *independentemente do preço base fixado no caderno de encargos, deve ser sempre publicado no Jornal Oficial da União Europeia um anúncio do concurso público (...)*”.

Quando o concurso público for publicitado em ambos, *DRe* e *JOUE*, os respectivos anúncios devem ser enviados em simultâneo (n.º 7 do art.º 130º do CCP) e acresce ainda que, a publicação de anúncio no *JOUE* não dispensa a publicação de anúncio no *DRe* (n.º 6 do art.º 130º).

4 º Consulta e fornecimento das peças do concurso (art.º 132º e 134º do CCP)

As peças do procedimento são os programas do concurso que deve preencher os requisitos definidos no art.º 132º e o caderno de encargos que deve estar de acordo com os artigos 42º e 46º.

Após o momento em que o anúncio for publicitado até à data fixada para a apresentação das propostas, as peças do procedimento, ou seja, o programa do concurso e o caderno de encargos, deverão estar à disposição dos concorrentes (art.º 133º do CCP).

As peças do concurso devem ser integralmente disponibilizadas, de forma directa, no portal da Internet dedicado aos contratos públicos e a sua disponibilização pode depender do pagamento à entidade adjudicante de um preço adequado. A aquisição das peças de concurso não constitui, em caso algum, condição de participação no mesmo, no entanto, este valor poderá ser devolvido aos concorrentes que o requeiram, nas condições constantes no art.º 134º, ou seja, quando as respectivas propostas não sejam excluídas ou retiradas, quando o órgão competente para a decisão de contratar decida não adjudicar ou decida revogar a decisão ou quando o concorrente fique objectivamente impedido de celebrar o contrato na sequência da rectificação ou da expressa aceitação de erros ou omissões das peças do concurso.

5 º Prazos mínimos para a apresentação das propostas (art.º 135º e 136º do CCP)

O prazo mínimo para apresentação das propostas depende da publicitação internacional do concurso ou não. De acordo com o art.º 135º do CCP, caso não tenha existido publicidade internacional “*não pode ser fixado um prazo para a apresentação das propostas inferior a 9 dias ou, no caso de se tratar de um procedimento de formação de um contrato de empreitada de obras públicas, a 20 dias, a contar da data do envio (...)*”.

No caso de o concurso público ter sido publicitado internacionalmente, o prazo mínimo estipulado não pode ser inferior a 47 dias a contar da data do envio (n.º 1 do art.º 135º do CCP). Este período é reduzido para 36 dias quando, relativamente ao concurso em causa, tenha sido publicado anúncio de pré-informação ou anúncio periódico indicativo, e para 22 dias nas condições das alíneas *a)* e *b)* do n.º 2 do art.º 136º.

6 ºLista dos concorrentes (art.º 138º do CCP)

No dia seguinte ao termo do prazo fixado para a apresentação das propostas, o júri deverá publicitar electronicamente a lista dos concorrentes em www.compraspublicas.com. O concorrente tem direito a reclamar pela sua não inclusão na mesma lista, dispondo para tal de 3 dias após a sua publicitação (n.º 3 do art.º 138º).

7 ºAvaliação das propostas (art.º 139º do CCP)

A avaliação das propostas deverá ser realizada de acordo com o modelo previsto no art.º 139º do CCP, ou seja, o critério de adjudicação adoptado deverá ser o economicamente mais vantajoso. A pontuação global de cada proposta resulta da soma das pontuações parciais obtidas em cada factor ou sub-factor elementar, multiplicadas pelos valores dos respectivos coeficientes de ponderação. Os factores e subfactores elementares são pontuados, segundo uma escala previamente definida.

8 ºRelatório preliminar, audiência prévia e relatório final (art.ºs 146º a 148º do CCP)

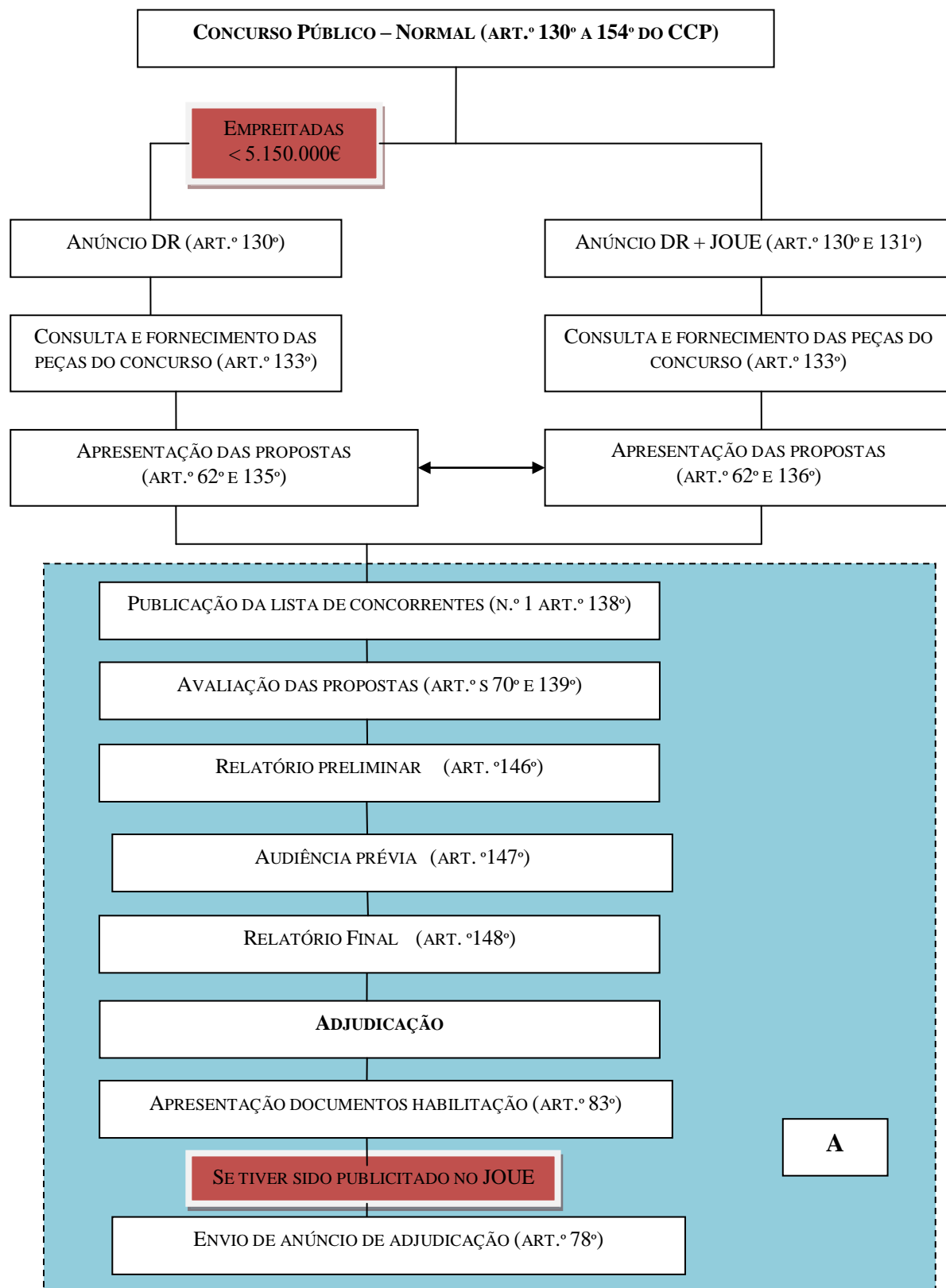
Após a análise das propostas e aplicação do critério de adjudicação constante do programa do concurso, o júri deverá elaborar um relatório preliminar, no qual irá propor uma classificação ordenada, assim como as exclusões decididas, devidamente fundamentadas (n.ºs 1 e 2 do art.º 146º do CCP). Posteriormente o júri procede à audiência prévia dos concorrentes, no prazo de cinco dias, de acordo com o disposto no n.º 1 do art.º 147º, e elabora o relatório final de acordo com o art.º 148º.

9 ºNegociação (fase eventual) (art.º 149º a 153º do CCP)

Nos casos de contratos de concessão de obras públicas ou de concessão de serviços públicos, o adjudicatário tem a possibilidade de adoptar uma fase de negociação das

propostas que poderá ser restringida aos concorrentes com as melhores propostas ou aberta a todos os concorrentes não excluídos (n.ºs 1 e 2 do art.º 149º). Após a análise das versões finais, o júri procede à elaboração de um segundo relatório preliminar, nos termos do art.º 152º e após decorrer a fase de audiência prévia, o júri elabora o segundo relatório final, nos termos do art.º 153º e 154º.

FIGURA 11 - TRAMITAÇÃO DO PROCEDIMENTO POR CONCURSO PÚBLICO NORMAL



Fonte: GARNEL (2009)

3.1.3.3. CONCURSO LIMITADO POR PRÉVIA QUALIFICAÇÃO

A tramitação deste procedimento destaca-se pela existência de uma fase prévia de qualificação dos concorrentes, e apenas permite aos concorrentes seleccionados nesta fase que façam a apresentação de proposta. No concurso limitado por prévia qualificação não está prevista a fase da negociação que existe no concurso público (art.º 162º do CCP).

Desta forma e nos termos do art.º 163º do CCP, este procedimento integra duas fases:

- *Concurso de qualificação* - apresentação das candidaturas e qualificação dos candidatos (art.º 167º a 188º do CCP);
- *Concurso de adjudicação* - apresentação e análise das propostas e adjudicação (art.º 189º a 192º do CCP).

Como refere GARNEL (2009) na primeira fase serão avaliadas as capacidades técnicas e financeira dos candidatos e qualificados no mínimo cinco candidatos (art.º 164º do CCP). Na segunda fase é efectuada uma avaliação às propostas dos concorrentes seleccionados na fase de qualificação.

Quando o anúncio de concurso for publicado no *JOUE*, a qualificação dos candidatos terá de recair sobre ambas as capacidades: técnica e financeira. Já se o anúncio não for publicado no *JOUE*, a qualificação poderá ser efectuada apenas em função da capacidade técnica ou apenas em função da capacidade financeira (n.º 5 do art.º 164º do CCP).

Nos termos do n.º 1 do art.º 165º do CCP, os requisitos mínimos de capacidade técnica e financeira devem estar indicados no programa do concurso e “(...) *devem ser adequados à natureza das prestações objecto do contrato a celebrar, (...).*”.

A tramitação procedimental para um concurso limitado por prévia qualificação normal, segue os seguintes passos:

1 º Decisão de contratar (Fase comum a todos os tipos de procedimentos)

Nos termos do art.º 36º do CCP o procedimento de formação de contrato tem o seu início na decisão de contratar e cabe ao órgão competente autorizar a despesa inerente ao contrato.

2 º Decisão da escolha do tipo de procedimento (Fase comum a todos os tipos de procedimentos)

Nos termos do art.º 38º do CCP a escolha do procedimento de formação de contrato deve ser fundamentada e cabe ao órgão competente a decisão de contratar.

3 º Elaboração e apresentação das candidaturas (art.ºs 167º a 174º do CCP)

A elaboração das candidaturas deve ser realizada nos modos definidos nos art.ºs 168º a 171º do CCP e a sua apresentação realizada de acordo com os prazos mínimos definidos nos art.ºs 173º e 174º do CCP, consoante tenham sido publicitadas no *JOUE* ou não. Assim:

- Quando o anúncio do concurso limitado por prévia qualificação não seja publicado no *JOUE*, o prazo mínimo não deverá ser inferior a 9 dias a contar da data de publicação do anúncio no Diário da República;
- Quando o anúncio do concurso limitado por prévia qualificação seja publicado no *JOUE*, o prazo mínimo não deverá ser inferior a 37 dias a contar da data de publicação do anúncio no *JOUE*. Nos termos do n.º 3 do art.º 174º, este prazo mínimo pode ser reduzido em até 7 dias, se os anúncios forem preparados e enviados electronicamente.

De acordo com o n.º 1 do art.º 3 do DL 34/2009 e no seu âmbito, os 37 dias referidos, podem ser reduzidos até um prazo não inferior a 15 dias. Este prazo pode ser reduzido para 10 dias, no caso de os anúncios terem sido preparados e enviados electronicamente (n.º 2 do mesmo artigo).

4 º Lista dos candidatos (art.º 177º do CCP)

De acordo com o disposto no n.º 1 do art.º 177º do CCP, “o júri, no dia imediato ao termo do prazo fixado para a apresentação das candidaturas, procede à publicação da lista dos candidatos na plataforma electrónica utilizada pela entidade adjudicante”. Nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, qualquer interessado que não tenha sido incluído na lista poderá reclamar, dispondo de 3 dias após a publicação, devendo para o efeito provar a tempestividade da apresentação da candidatura.

5 º Análise e avaliação das candidaturas e esclarecimentos sobre as mesmas (art.ºs 178º e 183º do CCP)

De acordo com o disposto no art.º 178º do CCP, o júri analisa as candidaturas para efeitos de qualificação, avaliando os elementos constantes dos documentos destinados à qualificação dos candidatos, no sentido de verificar o preenchimento (ou não) dos requisitos mínimos de capacidade técnica e/ou financeira e de acordo com o art.º 183º, o júri pode pedir esclarecimentos sobre os documentos destinados à qualificação dos candidatos.

Como refere GARNEL (2009), a análise das candidaturas para efeitos da qualificação dos candidatos pode seguir dois modelos:

- Modelo simples de qualificação (art.º 179º do CCP);
- Modelo complexo de qualificação: Sistema de selecção (art.º 181º do CCP).

No *modelo simples de qualificação* serão qualificados todos os candidatos com requisitos mínimos de capacidade técnica e financeira, desde que a qualificação não assente no sistema de selecção que se prevê para o modelo complexo de qualificação. Para o preenchimento dos requisitos mínimos de capacidade técnica, o candidato pode recorrer a terceiras entidades, que podem ser subcontratadas (n.º 2 do art.º 179º do CCP).

Para o preenchimento dos requisitos mínimos de capacidade financeira³⁴, o candidato deve apresentar:

³⁴ “A capacidade financeira baseia-se, pelo menos, no requisito mínimo traduzido pela expressão matemática constante do anexo iv do presente Código e do qual faz parte integrante”. De acordo com o

- A declaração bancária, conforme modelo constante do Anexo VI do CCP³⁵ [alínea a) do n.º 3 do art.º 179º];
- No caso de o candidato ser um agrupamento, um dos membros que o integram ser uma instituição de crédito que apresente documento comprovativo de que possui sede ou sucursal em Estado-Membro da UE, emitido pela entidade que exerça a supervisão bancária nesse Estado [alínea b) do n.º 3 do art.º 179º].

O *modelo complexo de qualificação* apelidado de *sistema de selecção*, consiste na qualificação efectuada segundo o critério da maior capacidade técnica e financeira (n.º 1 do art.º 181º do CCP), sendo qualificados, os candidatos que preencham o número de lugares previstos no programa de concurso, ou seja, não inferior a cinco (n.º 3 do art.º 181º do CCP).

6.º Relatório preliminar da fase de qualificação, audiência prévia e relatório final da fase de qualificação (art.º 184º a 186º do CCP)

Após a análise das candidaturas o júri elabora um relatório preliminar onde propõe a qualificação dos candidatos (n.º 1º do art.º 184º do CCP). Deverá elaborar uma lista ordenada dos candidatos que preencham os requisitos mínimos exigidos (no caso de utilização do modelo complexo de qualificação) e uma proposta de exclusão dos candidatos que não cumpram as alíneas referidas no n.º 2 do referido artigo.

Após o envio do relatório preliminar, os candidatos têm um prazo não inferior a 5 dias para se pronunciarem, por escrito, ao abrigo do direito de audiência prévia (art.º 185º do CCP). Seguidamente o júri deverá proceder às modificações necessárias e elaborar o

anexo iv do CCP, o requisito mínimo de capacidade financeira referido no n.º 2 do art.º 165º do CCP é traduzido pela seguinte expressão matemática: $V \times t$ (igual ou menos que) $R \times f$ sendo que:

V – é o preço base, quando fixado nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 47º ou, na falta dessa fixação, o valor económico estimado do contrato, a estabelecer no programa do concurso, exclusivamente para efeitos da avaliação da capacidade financeira dos candidatos;

t – a taxa de juro EURIBOR, a seis meses, acrescida de 200 pontos, divulgada à data da publicação do anúncio do concurso no Diário da República;

R – o valor médio dos resultados operacionais do candidato nos últimos três exercícios. No caso de o candidato se ter constituído há menos de três exercícios, para efeitos do cálculo de R só são tidos em conta os resultados operacionais do candidato nos exercícios concluídos, sendo o denominador adaptado em conformidade.

³⁵ Relativamente aos efeitos de revogação, invalidade, ineficiência ou extinção dessa declaração, ver o art.º 180º do CCP.

Modelo da declaração bancária apresentado no Anexo V deste trabalho.

relatório final da fase de qualificação, nos termos do disposto do art.º186º do CCP. Se nesta fase o júri detectar a existência de alguma candidatura que não cumpra o disposto no n.º 2 do art.º 184º, deverá proceder a nova audiência prévia.

7 ºDecisão de qualificação, notificação e convite à apresentação da proposta (art.º 188º a 191º do CCP)

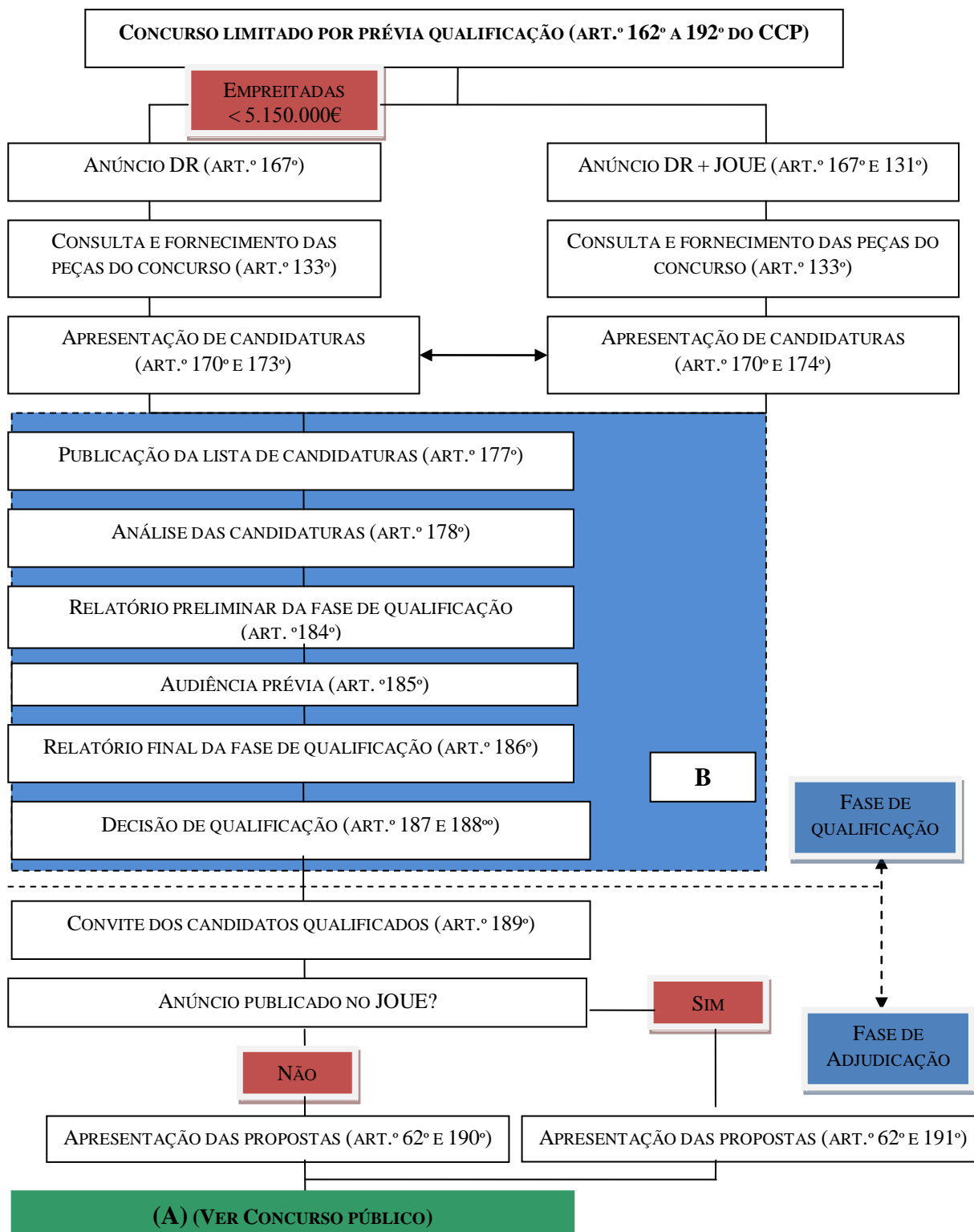
A notificação de elaboração do relatório final e respectiva decisão final deve ser acompanhada de um convite à apresentação de propostas (art.ºs 188º e 189º do CCP).

A apresentação de propostas deverá decorrer dentro dos prazos mínimos estipulados pelo disposto nos art.ºs 190º e 191º do CCP, consoante a inexistência de publicidade internacional ou no caso de esta ter que existir:

- 20 dias (ou 11 dias no caso de simplicidade dos trabalhos necessários à realização da obra) a contar da data de envio do convite, na inexistência de publicidade internacional;
- 35 dias a contar da data de envio do convite, quando o mesmo tenha sido publicado no *JOUE*;
- 36 dias a contar da data de envio do convite, quando tiver sido publicado um anúncio de pré-informação, podendo ser de 22 dias nas condições das alíneas do n.º 2 do art.º 191º do CCP.

No âmbito do DL 34/2009, com extensão aos contratos de empreitada sem anúncio no *JOUE*, o prazo para apresentação das propostas poderá ser reduzido para um prazo não inferior a 10 dias.

FIGURA 12 - TRAMITAÇÃO DO PROCEDIMENTO POR CONCURSO LIMITADO POR PRÉVIA QUALIFICAÇÃO



Fonte: GARNEL (2009)

A grande diferença entre este procedimento e o concurso público decorre do facto de o concurso limitado por prévia qualificação incluir uma fase de qualificação. Após esta, a entidade adjudicante envia convite aos candidatos qualificados para apresentarem proposta. Este procedimento pode ser utilizado em contratos de qualquer valor, continuando o processo posteriormente seguindo a tramitação normal do Concurso Público.

3.1.3.4. PROCEDIMENTO DE NEGOCIAÇÃO

A tramitação do procedimento por negociação é no CCP (art.ºs 193º a 203º) praticamente remetida na íntegra para o que respeita ao procedimento de concurso limitado por prévia qualificação. O art.º 193º determina que *“o procedimento de negociação rege-se, com as necessárias adaptações, pelas disposições que regulam o concurso limitado por prévia qualificação, em tudo o que não esteja especialmente previsto nos artigos seguintes”*. Desta forma também contempla o recurso aos modelos simples ou complexos e à possibilidade de instituição de sistemas de qualificação. A principal alteração é a existência de uma sessão de negociação sobre as versões iniciais das propostas [alínea c) do art.º 194º do CCP].

O procedimento de negociação apenas pode ser adoptado em função de critérios materiais, permitindo a celebração de contratos de qualquer valor. O art.º 29º do CCP prevê que se pode adoptar este procedimento:

- a) Quando em anterior concurso público ou concurso limitado por prévia qualificação e cujo anúncio tenha sido publicado no *JOUE*, ou em anterior diálogo concorrencial, todas as propostas apresentadas tenham sido excluídas por razões materiais (apresentadas no n.º 2 do art. 70º do CCP);
- b) Quando exista impedimento de total fixação prévia e global de um preço base no caderno de encargos;
- c) Quando em contratos de empreitada de obras públicas a realizar para fins de investigação, experimentação, estudo ou desenvolvimento, não destinados a assegurar a viabilidade económica das obras ou a amortizar os custos daqueles fins.

O procedimento de negociação integra quatro fases (art.º 194º do CCP):

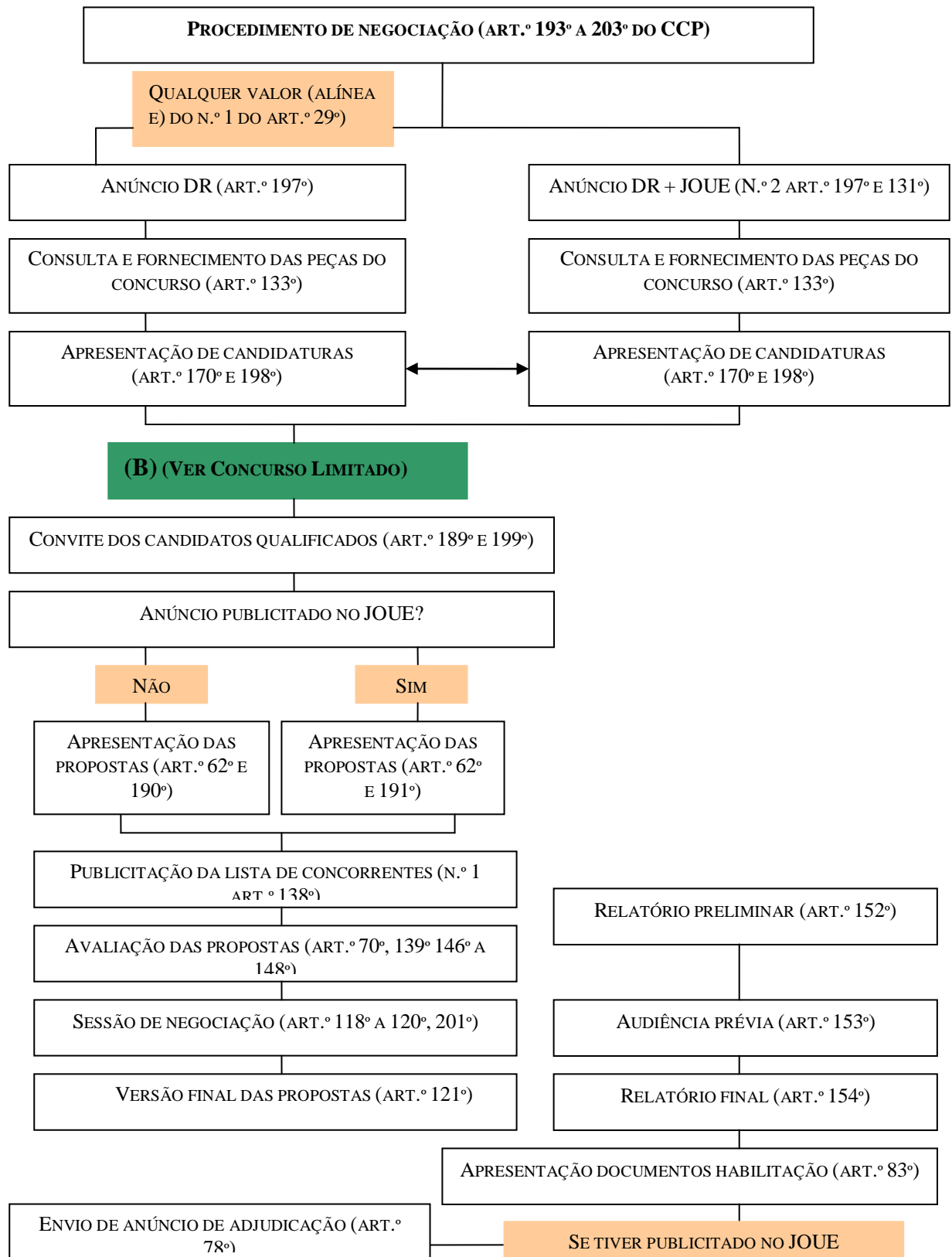
- a)* Apresentação das candidaturas e qualificação dos candidatos (art.º 197º e 198º);
- b)* Apresentação e análise das versões iniciais das propostas (art.º 199º e 200º);
- c)* Negociação das propostas (art.º 201º e 202º);
- d)* Análise das versões finais das propostas e adjudicação (art.º 203º).

Em relação ao *programa do procedimento de negociação*, além dos elementos previstos no n.º 1 do art.º 164º do CCP, já referidos no procedimento do concurso por limitação prévia, este deve ainda indicar:

- O número mínimo de candidatos a qualificar e que não poderá ser inferior a três, desde que a qualificação assente no sistema de selecção [*alínea a)* do art.º 196º do CCP];
- Quais os aspectos de execução do contrato que não são negociáveis por parte da entidade adjudicante [*alínea b)* do art.º 196º do CCP];
- Se a negociação será efectuada parcialmente ou totalmente por via electrónica [*alínea c)* do art.º 196º do CCP].

O prazo mínimo para apresentação das candidaturas, não poderá ser inferior a 37 dias a contar da data de envio do anúncio para o *JOUE* (art.º 198º do CCP).

FIGURA 13 - TRAMITAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE NEGOCIAÇÃO



Fonte: GARNEL (2009)

O procedimento de negociação segue um regime misto entre o concurso limitado por prévia qualificação e o ajuste directo por negociação. Após a fase de qualificação, os candidatos qualificados são convidados a apresentar propostas iniciais, as quais irão ser alvo de negociação posterior com o adjudicante. Estas negociações realizam-se presencialmente ou por meios electrónicos.

Após a negociação serão apresentadas as propostas finais, devendo o Júri escolher a proposta final melhor pontuada de acordo com o regulamento do concurso. Pode ser adoptado em contratos de qualquer valor, embora estejam previstos outros requisitos (por exemplo, ser impossível aos adjudicante, à “*priori*”, fixar o valor base, de acordo com o art.º 29 do CCP).

3.1.3.5. DIÁLOGO CONCORRENCIAL

O dialogo concorrencial só pode ser adoptado em função do critério material³⁶, pelo que permite a celebração de contratos de qualquer valor, neste preceito, trata-se de um procedimento concebido para contratos *particularmente complexos* e que impossibilitem a adopção do concurso público ou do concurso limitado por prévia qualificação (n.º 1 do art.º 30º do CCP).

Consideram-se particularmente complexos os contratos em que a entidade adjudicante não consegue definir a solução técnica mais adequada, ou não seja capaz de definir os meios técnicos ou ainda, não seja capaz de definir a estrutura jurídica ou a estrutura financeira do contrato a celebrar (n.º 2 do art.º 30º do CCP). Nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, a adopção do diálogo concorrencial permite à entidade adjudicante, com a colaboração dos interessados, ir esclarecendo e determinando o objecto do contrato.

Tal como o procedimento de negociação, também o diálogo concorrencial se rege em grande parte pelo disposto no procedimento do concurso limitado por prévia qualificação (art.º 204º do CCP), sendo constituído por três fases, nos termos do art.º 205º do CCP:

³⁶ Ou seja, não pode ser adoptado ao abrigo da *Regra Geral de Escolha do Procedimento*, que apenas é válida para a escolha do ajuste directo ou de concursos, público ou limitado.

- a) Apresentação das candidaturas e qualificação dos candidatos (art.º 208 do CCP).
Nesta fase são aplicáveis as regras da fase do Concurso Limitado relativa à apresentação das candidaturas e qualificação dos candidatos;
- b) Apresentação das soluções e diálogo com os candidatos que sejam qualificados [art.ºs 212 a 216º do CCP];
- c) Apresentação e análise das propostas e adjudicação. Nesta fase são aplicáveis as regras da fase do Concurso limitado relativa à apresentação e análise das propostas e à adjudicação. (art.º 217º e 218º do CCP).

Neste procedimento, a elaboração do caderno de encargos acontece depois de concluída a fase de apresentações das soluções e de diálogo, sendo no entanto obrigatório a aprovação de uma memória descritiva das necessidades e exigência do contrato a celebrar (art.º 207º do CCP).

1 º Apresentação de candidaturas e qualificação dos candidatos (art.º208º e 209º do CCP)

A fase de apresentação de candidatura deve ser antecedida de publicitação no DRE e de anúncio de diálogo concorrencial no JOUE, nas condições do art.º 131º do CCP, independentemente do preço base que esteja fixado no caderno de encargos. Após qualificação dos candidatos (no mínimo três conforme disposto no art.º 206º do CCP, salvo se os candidatos que preencham os requisitos mínimos sejam menos de três, caso em que são todos seleccionados), estes são convidados a apresentar “(...) *soluções susceptíveis de satisfazer as necessidades e exigências identificadas na memória descritiva*” [n.º 1 do art.º 209º do CCP].

O critério de adjudicação das propostas no diálogo concorrencial só poderá ser o da *proposta economicamente mais vantajosa* (n.º 3 do art.º 206º).

2 º Apresentação das soluções e do diálogo (art.º 210º a 216º do CCP)

De acordo com o disposto no art.º 212º do CCP, após a apresentação das soluções, o Júri elabora um relatório preliminar onde propõe, fundamentando, quais as propostas a

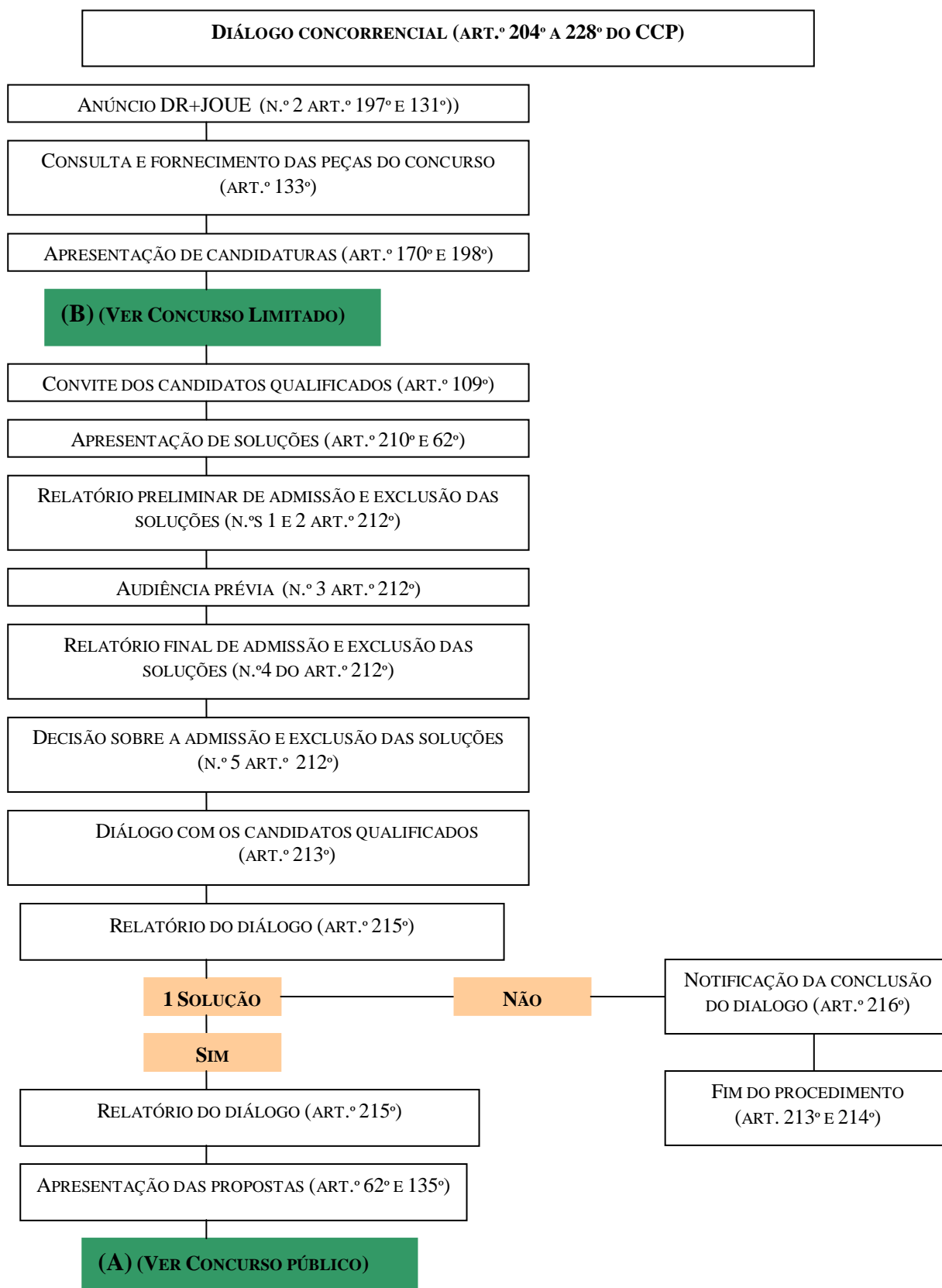
admitir e a excluir. Seguidamente decorre a audiência prévia, após a qual o júri elabora o relatório final nas condições previstas nos art.ºs 123º e 212º do CCP.

De acordo com o art.º 213º do CCP, o Júri reúne com os candidatos qualificados e estabelece um diálogo, nas condições e formalidades definidas no art.º 214º do mesmo diploma, terminando quando se identificar a melhor solução. Concluída a fase do diálogo é elaborado um relatório fundamentado acerca da decisão da solução (art.º 215º do CCP) e os candidatos qualificados cujas soluções tenham sido admitidas são notificados, sendo-lhes remetido o relatório (art.º 216º do CCP).

3 ºApresentação e análise das propostas e adjudicação (art.º 217º e 218º do CCP)

Os candidatos com as soluções consideradas no diálogo, são convidados e notificados a apresentarem uma proposta com base na solução identificada, no prazo mínimo de 40 dias, a contar da data do envio do convite.

FIGURA 14 - TRAMITAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE DIÁLOGO CONCORRENCIAL



Fonte: GARNEL (2009)

À semelhança dos procedimentos anteriores, inicia-se com uma fase de qualificação dos candidatos. Após a fase da qualificação tem a particularidade de incluir uma fase destinada à apresentação de soluções e de diálogo com os candidatos qualificados, sendo nesta fase que vai ser elaborado o caderno de encargos.

3.1.4. A FASE DA QUALIFICAÇÃO

A fase de qualificação tem lugar nos seguintes procedimentos:

- Concurso limitado por prévia negociação;
- Procedimento de negociação;
- Diálogo concorrencial.

A entidade adjudicante tem a faculdade de restringir os candidatos admitidos ao concurso a um grupo restrito que preencha determinados requisitos, sendo os candidatos que não preenchem esses mesmos requisitos excluídos do concurso. Assim, os requisitos exigidos pela entidade adjudicante podem ser relativos à:

- Capacidade técnica dos candidatos;
- Capacidade financeira dos candidatos.

De acordo com o CCP a fase destinada à avaliação da capacidade técnica e/ou financeira apenas existe no concurso limitado por prévia qualificação. Quando a entidade adjudicante escolhe o tipo procedimental concurso público, entende-se que basta a habilitação do adjudicatário. Assim, e sempre que a entidade adjudicante pretenda avaliar a capacidade técnica e/ou financeira dos candidatos, o procedimento adequado será o concurso limitado por prévia qualificação.

Tendo por base o *Princípio da Igualdade*, os critérios adoptados pelo adjudicante não podem ser de molde a criar discriminações injustificadas (n.º 5 do art.º 165º do CCP). Por exemplo, o adjudicante pode exigir experiência na construção de pontes (abstracto), no entanto não pode exigir experiência na construção da Ponte Vasco da Gama (concreto).

4. FORMAS JURÍDICAS DE COOPERAÇÃO NA CONSTRUÇÃO CIVIL E OBRAS PÚBLICAS: O CONSÓRCIO E O ACE

Inserida no contexto económico mundial actual, a cooperação torna-se fundamental para a sobrevivência das empresas do sector da construção civil e obras públicas, mesmo com possíveis riscos associados, como, a exploração implícita por parte de um dos parceiros de posições de poder, e de factores, como, a estrutura e cultura empresarial, aspectos legais e políticos, entre outros, que influenciam fortemente a decisão de cooperar.

Conforme já foi referido, as empresas deste sector apresentam fortes limitações decorrentes da sua dimensão, são empresas com reduzidas capacidades técnicas e muitas com elevado grau de especialização. Quando surge uma obra como a construção da Ponte Vasco da Gama³⁷, quantas empresas, seja em Portugal ou em outro país, teriam capacidade económico-financeira e capacidade técnica (recursos e mão de obra especializada), para poderem sozinhas, efectuar a construção de um projecto desta envergadura? As mesmas limitações foram sentidas na internacionalização do sector que tem sofrido um elevado crescimento. Em 2009, estimava-se que a exportação tenha ascendido a um volume de negócios na ordem dos 2.860 milhões de euros, segundo dados do AICEP. A resposta possível a este tipo de projectos passa pela constituição de agrupamentos de empresas, com competências distintas, mas fortemente complementares, que permitam a execução de todas as actividades de um projecto.

Os exemplos mais comuns de cooperação no sector da construção e que são objecto de estudo nesta dissertação, pelo facto de serem os mais exequíveis para entrada nos mercados internacionais, são os Consórcios e os Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE).

³⁷ O projecto de financiamento da Ponte Vasco da Gama atingiu um valor total de 897 milhões de euros, e foi construída pelo Consórcio LUSOPONTE, que resulta da união de empresas portuguesas, inglesa e francesa, sendo 50,4% de capital de empresas portuguesas, 24,8% de capital francês e 24,8% de capital britânico. (informação retirada de www.lusoponte.pt).

4.1. COOPERAÇÃO TEMPORÁRIA: O CONSÓRCIO³⁸

A formação de Consórcios de Construção tem sido adoptada pelo sector privado nos últimos anos, como mecanismo de aumento de competitividade e de fortalecimento de suas empresas. Ao permitir unir esforços e qualificações em prol de objectivos comuns, como captação de recursos e execução de actividades especializadas, este tipo de parcerias pode aumentar a capacidade económico-financeira, sem que para isso as empresas tenham que se tornar sócias. Com a sua formação, as empresas alcançam a dimensão necessária para a adjudicação de projectos de grande envergadura, a que isoladamente não poderiam concorrer, assim como poderiam não possuir mão-de-obra qualificada suficiente, equipamentos necessários e recursos financeiros.

O Consórcio é uma forma de concentração provisória e flexível, efectivada pela união de empresas que se relacionam para a realização de um determinado objectivo que pode ser a execução de determinado projecto, empreendimento ou prestação de serviço permitindo partilhar recursos, dividir riscos e dissolver facilmente essa união após a finalização do projecto. Desta forma pode afirmar-se que os Consórcios ocorrem quando as empresas detêm algum tipo de vantagem competitiva, que isoladamente não podem usufruir.

Com o Consórcio cria-se uma nova estrutura organizacional que representa o agrupamento de empresas, sem intervir na identidade de cada uma delas, mantendo-se juridicamente independentes.

Para garantir a eficiência do Consórcio é fundamental escolher criteriosamente os consorciados. É importante a escolha de empresas idóneas, com boa base patrimonial e financeira e detentoras da tecnologia necessária para complementar as necessidades do contratante final.

A elevada frequência do recurso a Consórcios no sector da construção é um dos principais modelos de cooperação, justificando-se a desta forma a necessidade de abordagem do tema no âmbito desta dissertação.

³⁸ Designados de “*Unincorporated Joint Ventures*” por ser uma figura que não tem personalidade jurídica própria. [VENTURA (1981)].

4.1.1. NOÇÃO E REGIME JURÍDICO: FUNÇÕES, OBJECTO E ADMINISTRAÇÃO

Na legislação portuguesa, a figura do Consórcio encontra-se regulada pelo DL 231/81 de 28 de Julho e a sua noção legal reside no art.º 1 do referido Decreto-Lei:

Consórcio é o contrato pelo qual duas ou mais pessoas, singulares ou colectivas, que exerçam uma actividade económica se obrigam entre si a, de forma concertada³⁹, realizar certa actividade ou efectuar certa contribuição com o fim de prosseguir qualquer dos objectos referidos no artigo seguinte.

O art.º 2º do mesmo Decreto-Lei visa o objecto do Contrato de Consórcio:

O Consórcio terá um dos seguintes objectos:

- a) Realização de actos materiais ou jurídicos, preparatórios quer de um determinado empreendimento, quer de uma actividade contínua;*
- b) Execução de determinado empreendimento;*
- c) Fornecimento a terceiros de bens, iguais ou complementares entre si, produzidos por cada um dos membros do consórcio;*
- d) Pesquisa ou exploração de recursos naturais;*
- e) Produção de bens que possam ser repartidos, em espécie, entre os membros do consórcio.*

De acordo com a definição de Contrato de Consórcio, cada um dos contraentes assume perante todos a obrigação de ele próprio realizar certas actividades, e obriga-se a fazê-lo de forma concertada com as actividades dos outros contraentes. Desta forma as partes apresentam-se num Consórcio com interesses comuns, sem no entanto, exercerem uma actividade em comum, pois cada um continua a exercer a sua própria actividade. Tal como refere VENTURA (1981), a concertação faz parte da obrigação assumida por cada um dos contraentes do Consórcio, reporta-se ao desenvolvimento de certa actividade ou à efectivação de certa contribuição, que são devidas por cada um dos consorciados sempre com subordinação à ideia de *concatenação*, isto é, na realização de Consórcios Externos formados para a execução de um contrato de empreitada, cada um dos sócios obriga-se

³⁹ De acordo com VENTURA (1981), a “*forma concertada*” consiste numa conjugação das actividades individuais para a realização do objectivo do Consórcio. A organização dessa conjugação e os meios usados para tal resulta das estipulações contratuais e o próprio contrato de Consórcio muito dificilmente conseguirá fixar com absoluto rigor os termos da conjugação, pois esta é evolutiva e depende do desenvolvimento futuro do objecto do contrato.

para com o dono de obra a realizar certa actividade e cada um dos membros do Consórcio obriga-se para com as outras, a efectuar para com o dono de obra a actividade referida e a fazê-lo de forma concertada com todos outros contraentes. Assim, uma empresa de construção de estradas obriga-se a construir determinadas vias de comunicação, concertadamente com o contraente que edificará prédios urbanos, com o que procederá à jardinagem de certos espaços, e com o que efectuará as obras de esgotos, por forma a constituir um complexo habitacional.

O art.º 1 do DL 231/81 prevê contudo, em alternativa com a obrigação de realizar determinada actividade, a obrigação de o contraente efectuar certa contribuição que consiste na prestação de um bem e o n.º 2 do art.º 4º especifica os bens em que essa contribuição pode consistir, *“quando a realização do objecto contratual envolver a prestação de alguma contribuição deverá esta consistir em coisa corpórea ou no uso de coisa corpórea; as contribuições em dinheiro só são permitidas se as contribuições de todos os membros forem dessa espécie.”*

Conforme se extrai da definição, o Consórcio requer a participação de duas ou mais pessoas singulares ou colectivas e a alínea d) do n.º 1 do art.º 11º do DL 231/81 dispõe que o Consórcio cessa *“por se extinguir a pluralidade dos seus membros”*, esta pluralidade está ligada à sua natureza contratual, no entanto, não existe uma definição de limites máximos para esta pluralidade. As pessoas em causa deverão exercer uma actividade económica, acentuando-se desta forma a natureza sobretudo lucrativa da figura.

Em virtude de os Consórcios não terem personalidade jurídica, com a celebração do contrato não se cria um novo ente jurídico e os seus membros mantêm a sua individualidade, sendo ainda proibida a constituição de fundos comuns (art.º 20º do DL 231/81). O Contrato de Consórcio está sujeito a mera forma escrita, determinando expressamente o n.º 1 do art.º 4º a liberdade das partes no que toca à fixação dos termos e condições do contrato. Toda esta regulamentação é um modelo que a lei coloca à disposição das partes, e nos termos do art.º 405⁴⁰ do Código Civil, plena liberdade contratual. Sem prejuízo deste princípio, o Contrato

⁴⁰ No n.º 1 do art. 405º do Código Civil é referido que *“Dentro do limites da lei, as partes têm a faculdade de fixar livremente o conteúdo dos contratos, celebrar diferentes dos previstos neste código ou incluir nestes as*

de Consórcio deve observar, para além das normas imperativas legais, as seguintes regras:

- Objecto e natureza do Consórcio;
- Duração do Consórcio/vigência;
- Chefe do Consórcio;
- Funções/competências/deveres do chefe do Consórcio;
- Funções/competências/deveres dos promotores membros do Consórcio;
- Funções/competências/deveres dos parceiros associados ao projecto e também membros do Consórcio;
- Responsabilidade conjunta;
- Confidencialidade e propriedade intelectual e/ou industrial;
- Propriedade final dos bens adquiridos ou desenvolvidos.

4.1.2. MODALIDADES DE CONSÓRCIO: INTERNOS E EXTERNOS

No art.º 5º do DL 231/81 são apresentadas duas modalidades de Consórcio: o Interno e o Externo.

Os Consórcios dizem-se Internos quando:

- As actividades ou bens são fornecidos a um dos membros do Consórcio e apenas esse membro estabelece relações com terceiros; ou
- As actividades ou bens são fornecidos directamente a terceiros por cada um dos membros do Consórcio, sem expressa invocação dessa qualidade⁴¹.

A participação nos lucros e perdas, quando convencionada, é aplicável a percentagem estabelecida pelas partes e, em caso contrário, na proporção das suas contribuições. (art.º 18º do DL 231/81).

clausulas que lhes aprouver”. O n.º 2 do mesmo artigo refere que “*As partes podem ainda reunir no mesmo contrato regras de dois ou mais negócios, total ou parcialmente regulados na lei*”.

⁴¹ N.º 1 do art.º 5º do DL 231/81

Os Consórcios dizem-se Externos quando as actividades ou bens são fornecidos directamente a terceiros por cada um dos membros do Consórcio, com expressa invocação dessa qualidade⁴². A repartição dos lucros das actividades do Consórcio Externo e a repartição de encargos deve ser feita de acordo com os termos contratuais ou, no silêncio do contrato, na proporção da participação de cada membro do Consórcio no empreendimento (art.º 16º e 17º do DL 231/81).

No Consórcio Interno as actividades e bens constituem objecto de uma obrigação única, enquanto no Consórcio Externo as actividades e os bens são objecto duma obrigação para com um terceiro e também de uma obrigação dos membros do Consórcio entre si. O Consórcio Externo não se distingue do Consórcio Interno por produzir efeitos perante terceiros, mas sim nas relações que os Contratos de Consórcios Externos criam e se recomendam que sejam dotados de alguma organização.

4.1.3. ORGANIZAÇÃO DE CONSÓRCIOS EXTERNOS

O art.º 7º do DL 231/81 prevê a criação de um *Conselho de Orientação e Fiscalização* e o art.º 12º prevê que um dos membros seja designado *Chefe de Consórcio*, competindo-lhe nessa qualidade exercer funções internas e externas atribuídas contratualmente, assim:

- Na vertente das relações entre os membros, ou seja, nas suas *funções internas*, e salvo outras estipulações do contrato, compete ao *Chefe de Consórcio* promover as medidas necessárias à execução do Contrato de Consórcio, nomeadamente organizando a cooperação entre os membros (art.º 13 do DL 231/81).
- Na vertente das relações com terceiros, ou seja, nas suas *funções externas*, as competências do *Chefe de Consórcio* são aquelas que os membros lhe conferem mediante procuração, ou seja, celebrar contratos, receber valores e fazer ou receber declarações (art.º 14 do DL 231/81). Assim, o *Chefe de Consórcio* não tem funções externas definidas por lei, cabendo-lhe apenas as correspondentes ao uso de poderes representativos atribuídos mediante procuração dos restantes

⁴² N.º 2 do art.º 5º do DL 231/81.

membros. A procuração é, um “*acto jurídico separado e distinto do contrato de consórcio, embora ligado a ele*”, podendo no entanto, “*materialmente*”, o contrato de consórcio e a procuração constar do mesmo documento.

A denominação do Consórcio Externo segue regras que se encontram determinadas no n.º 1 do art.º 15º do DL 281/81, assim, os seus membros podem juntar os seus nomes, firmas ou denominações sociais, com aditamento “*Consórcio de ...*” ou “*... em Consórcio*”, sem prejuízo de apenas ser responsável perante terceiros quem assina os contratos.

Segundo o art.º 8º do DL 231/81 e de acordo com MENEZES (2007) os deveres dos consorciados salientam-se nas dimensões da proibição da concorrência e da prestação de informação, sugerindo ainda regras de repartição dos valores recebidos pela actividade dos Consórcios Internos e à participação em lucros e perdas.

4.1.4. RELAÇÕES COM TERCEIROS EM CONSÓRCIOS EXTERNOS

O art.º 19º do DL 231/81 trata as relações dos membros de um Consórcio Externo com terceiros estipulando que não se presume a solidariedade activa ou passiva entre eles. O n.º 2 do mesmo artigo, refere que a estipulação, em contratos com terceiros, de multas e outras cláusulas penais a cargo de todos os membros do Consórcio, não faz presumir solidariedade destes quanto a outras obrigações activas ou passivas. Por fim, o n.º 3 do mesmo Decreto-Lei refere que a obrigação de indemnizar terceiros por facto constitutivo de responsabilidade civil é restrita, àquele dos membros do Consórcio a que por lei, essa responsabilidade for imputável.

Não há nenhuma regra no direito português que proíba o estabelecimento de regimes de solidariedade, ou seja, um regime que estipule que a mesma dívida passe a ser exigível por inteiro, a um único dos devedores ou um mesmo crédito a ser liberatoriamente pagável a um único de vários co-credores. É certo também que a lei não impõe nenhuma solidariedade, porém o que aqui interessa é que se está no domínio privado de autonomia privada, a lei não proíbe que as partes o façam. Assim, a colocação de uma cláusula deste tipo num contrato de Consórcio, afigura-se como válida e toda esta

argumentação é reforçada pelo princípio estipulado no art.º 4 do DL 231/81, o qual estipula que nos termos e condições do contrato serão livremente estabelecidos pelas partes, sem prejuízo das normas imperativas constantes do DL 231/81.

4.1.5. TERMO DO CONSÓRCIO

Contrariamente ao que sucede com as empresas, que se seguem pelo Princípio da Continuidade, o Consórcio tem uma vida limitada e uma actuação circunscrita ao período do projecto a executar. O DL 231/81 distingue três modalidades de cessação do Contrato de Consórcio:

- Exoneração dos seus membros (art.º 9º);
- Resolução do Contrato (art.º 10º);
- Extinção do Consórcio (art.º 11º).

Um membro pode exonerar-se do Consórcio quando:

- a) Estiver impossibilitado, sem culpa, de cumprir as obrigações de realizar certa actividade ou de efectuar certa contribuição;*
- b) Tiverem ocorrido as hipóteses previstas no Artigo 10º, n.º 2, alíneas b) ou c), relativamente a outro membro e, havendo resultado prejuízo relevante, nem todos os membros acederem a resolver o contrato quando ao inadimplente.*

(art.º 9 do DL 21/81)

Tal como refere a alínea *b)* do art.º 9º, um membro também se pode exonerar sempre que:

- a) A falta grave, em si mesma pela sua repetição, culposa ou não, a deveres do consórcio;*
- b) A impossibilidade, culposa ou não, de cumprimento da obrigação de realizar certa actividade ou de efectuar certa contribuição.*

[alínea *b)* e *c)* do n.º 2 do art.º 10º do DL 231/81]

A exoneração dos membros do Consórcio corresponde a uma posição potestativa⁴³ que o consorciado terá de aplicar para pôr cobro aos seus compromissos, excluindo-se do Consórcio, seja por impossibilidade de um dos membros realizar as suas obrigações, sem culpa, ou por um comportamento por parte de um consorciado que traduz incumprimento perante o outro, bem como uma impossibilidade em relação, também a outro membro, de cumprimento da obrigação de realizar certa actividade ou de certa contribuição, sem que seja possível utilizar o esquema de resolução⁴⁴.

A resolução do contrato equivale a uma posição potestativa que algum dos membros do Consórcio tenha de tomar com vista a excluir outros membros desde que ocorrendo justa causa e os outros consorte assim o determinem por escrito.

Nos termos do art.º 10 do DL 231/81 considera-se justa causa, quando ocorra a algum dos contraentes:

- A declaração de falência, ou a homologação de concordata;
- A falta grave, em si mesmo ou pela sua repetição, a deveres de membro do Consórcio;
- A impossibilidade, culposa ou não, de cumprimento da obrigação de realizar certa actividade ou de efectuar certa contribuição.

De acordo com o art.º 11 do DL 231/81 um Consórcio extingue-se por acordo unânime dos seus membros, pela realização do seu objecto ou por este se tornar impossível, pelo decurso do prazo fixado no contrato sem prorrogações, por se extinguir a pluralidade dos seus membros ou por qualquer outra causa prevista no contrato. Não se verificando nenhuma das situações referidas, o Consórcio extingue-se-á decorridos dez anos sobre a data da sua celebração, podendo ser prorrogável de acordo com estipulações contratuais.

⁴³ Uma posição em que o consorciado está revestido de poder.

⁴⁴ Alínea b) do n.º 1 do art.º 9º conjugado com as alíneas b) e c) do n.º 2 do art.º 10º do DL 231/81.

4.2. COOPERAÇÃO DURADOURA: AGRUPAMENTO COMPLEMENTAR DE EMPRESAS (ACE)⁴⁵

A Lei 4/73 de 4 de Junho foi promulgada pelo DL 430/73 de 25 de Agosto e consagrou a figura dos ACE. Estes foram inspirados numa figura francesa, o denominado “*Groupement d’Intérêt Économique*”, criado pelo legislador francês em 1967. O quadro legislativo português de 1973 era idêntico ao francês em 1967, e em ambos os normativos, as únicas formas de cooperação associativa previstas eram as Associação e as Sociedades, que na maioria das vezes não eram enquadráveis. No que respeita à nossa legislação, nos dias de hoje, o art.º 157º do Código Civil considera que as associações não têm por fim “*o lucro económico dos associados,*” daí se concluindo que esta figura não se enquadra nas relações económicas entre empresas, mas apenas nas relações do tipo corporativo.

Na prática os ACE no sector da construção civil e obras públicas têm sido constituídos com a finalidade de execução de uma actividade, ou de uma obra, de difícil ou impossível concretização individual por cada membro do ACE, dado que cada um por si não tem os meios financeiros, humanos, técnicos e materiais exigidos para a sua execução. É o que acontece nas grandes obras públicas, em que as condições do concurso público são extremamente exigentes.

4.2.1. NOÇÃO E REGIME JURÍDICO: FUNÇÕES, OBJECTO, CARACTERÍSTICAS E FORMALIDADES

A noção de ACE resulta da Base I da Lei 4/73, que refere que “*As pessoas singulares ou colectivas e as sociedades podem agrupar-se, sem prejuízo da sua personalidade jurídica, a fim de melhorar as condições de exercício ou de resultado das suas actividades económicas.*”

A Base II da Lei 4/73, ainda refere que:

⁴⁵ Designados de “*Incorporated Joint Venture*” por ser uma figura com personalidade jurídica própria, com a inscrição do seu acto constitutivo no Registo Comercial.

- 1. Os agrupamentos complementares de empresas não podem ter por fim principal a realização e partilha de lucros e constituir-se-ão com ou sem capital próprio.*
- 2. As empresas agrupadas respondem solidariamente pelas dívidas do agrupamento, salvo cláusulas em contrário do contrato celebrado por este credor determinado.*
- 3. Os credores do agrupamento não podem exigir das empresas agrupadas o pagamento dos seus créditos sem prévia excussão dos bens do próprio agrupamento.*
- 4. O agrupamento pode emitir obrigações, se apenas for composto de sociedade por acções; a emissão é feita nas condições gerais aplicáveis à emissão desses títulos pelas sociedades.*

Pela designação dada no n.º 2 e 3 da Base II da Lei 4/73 e n.º 2 do art.º 11º do DL 430/73, estes agrupamentos são constituídos por empresas, com vista a otimizar o rendimento das suas actividades. Tal como prescreve o normativo referido, a sua actividade não tem uma finalidade lucrativa, no entanto o DL 430/73 aprofundou a Lei 4/73 e no seu art.º 1º refere que pode “*ter por fim acessório a realização e partilha de lucros apenas quando autorizado expressamente pelo contrato constitutivo*”.

O objectivo principal do ACE é o da melhoria das condições de exercício ou de resultado das actividades das empresas agrupadas, isto é, o de aproveitamento de sinergias entre as empresas. A Lei 4/73 caracteriza os ACE da seguinte forma:

- Pode ser constituído por pessoas singulares, pessoas colectivas e sociedades, em número indeterminado;
- As pessoas agrupadas desenvolverem, antes da constituição do ACE, uma actividade económica;
- Não afecta a personalidade jurídica das entidades agrupadas;
- Visa melhorar as condições de exercício ou de resultado das actividades económicas das pessoas ou sociedades agrupadas;
- Não pode ter como fim principal a realização e partilha de lucros, as quais apenas podem constituir fins acessórios e apenas quando autorizados por contrato;

- Pode ser constituído com ou sem capital, e quando este não existe, torna-se imperioso regular no contrato constitutivo a forma como os membros irão partilhar os custos inerentes ao agrupamento;
- É detentora de personalidade jurídica adquirida pela inscrição do seu acto constitutivo no Registo Comercial.

Conforme referido, o contrato constitutivo de ACE quanto à sua forma, tem de atender à existência ou não de capital próprio, assim como à natureza dos bens objecto das entradas das entidades agrupadas. Importa pois distinguir:

- Nos agrupamentos constituídos sem capital próprio, o contrato reveste a forma de documento particular;
- Nos agrupamentos constituídos com capital próprio, com entradas efectuadas em dinheiro ou em bens cuja transmissão não seja necessária escritura pública, o contrato reveste a forma de documento particular;
- Nos agrupamentos constituídos com capital próprio, com entradas em bens diferentes de dinheiro e para cuja transmissão seja necessária escritura pública, o contrato reveste a forma de escritura pública.

De acordo com o art.º 10º do DL 76-A/2006, que altera a Base III da Lei n.º 4/73 de 4 de Junho, alterada pelos DL 157/81 de 11 de Junho e DL 36/2000 de 14 de Março, o contrato constitutivo deve ser reduzido a escrito, salvo se forma mais solene for exigida, para a transmissão dos bens com que os sócios entram para a constituição do agrupamento. O contrato constitutivo determina a firma, o objecto, a sede e a duração, quando limitada, do agrupamento, bem como as contribuições dos agrupados para os encargos e constituição do capital, se o houver.

A firma do agrupamento pode consistir numa denominação particular ou ser formada pelas firmas de todos, alguns ou algum dos membros, contendo, em qualquer dos casos, o aditamento “*agrupamento complementar de empresas*” ou as iniciais “ACE”.

Conforme referido, a legislação determina que do contrato constitutivo do agrupamento conste o seu objecto havendo assim uma especificação concreta. No entanto e conforme refere VENTURA (1981), será necessário precisar quais os objectos possíveis do

agrupamento sendo, o seu fim genérico o de melhorar as condições de exercício e os resultados das actividades económicas das agrupadas, não constituindo finalidade principal à realização e partilha de lucros. O art.º 1º do DL 430/73 veio dispor que “*o agrupamento complementar de empresas pode ter por fim acessório a realização e partilha de lucros apenas quando autorizado expressamente pelo contrato constitutivo*” legitimando desta forma o fim acessório.

À semelhança do que ocorre nas sociedades em nome colectivo, os membros dos ACE são responsáveis solidariamente entre si, embora subsidiariamente em relação ao agrupamento, pelas dívidas contraídas pelos consorciados, salvo cláusulas em contrário, constantes de contratos celebrados com credores determinados. O DL 12/2004 também não deixou de abordar esta situação e o seu art.º 26º refere o seguinte:

3- Os Consórcios e agrupamento de empresas estão ainda sujeitos ao seguinte:

a) Cada empresa associada ou agrupada é sempre solidariamente responsável com o grupo pelo pontual cumprimento de todas as obrigações referidas na alínea anterior, bem como das demais resultantes do presente diploma;

b) A cada empresa associada é imputado, para efeitos de aplicação de sanções previstas no presente diploma, o incumprimento pelo Consórcio das obrigações referidas na alínea anterior, bem como das demais resultantes do presente diploma;

c) Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, os agrupamentos de empresas ficam vinculados ao cumprimento das demais obrigações previstas no presente diploma, respondendo subsidiariamente as empresas agrupadas pelo pagamento das coimas aplicadas ao agrupamento por decisão tornada definitiva nos termos do artigo 37.

Ainda, à semelhança do que ocorre nas sociedades em nome colectivo e salvo disposições em contrário dos estatutos, nas deliberações do agrupamento, a cada membro cabe um só voto (art.º 7 do DL 430/73). A lei determina imperativamente que qualquer dos administradores, agindo nessa qualidade, obriga, por si só, o agrupamento (n.º 4 da Base III da Lei 4/73).

A transmissão da parte de cada membro de um ACE só pode acontecer conjuntamente com a transmissão do respectivo estabelecimento ou empresa (n.º 2 do art.º 11 do DL 430/73).

De acordo com o art.º 5 do DL 430/73, o ACE no exercício da sua actividade, não poderá exercer as seguintes actividades:

- Adquirir o direito de propriedade ou outros direitos reais sobre bens imóveis, a menos que o imóvel se destine à instalação da sua sede, delegação ou serviço próprio;
- Participar em sociedades civis ou comerciais ou ainda em outros ACE;
- Exercer cargos sociais em quaisquer sociedades, associações ou ACE.

4.2.2. TERMO DO ACE

O DL 430/73 distingue duas formas para termo do ACE, de acordo com o n.º 1 do seu art.º 16º o agrupamento dissolve-se:

- a) Nos termos do contrato;*
- b) A requerimento do Ministério Público ou de qualquer interessado, quando violar as normas legais que disciplinam a concorrência ou persistentemente se dedicar, como objectivo principal, a actividade directamente lucrativa;*
- c) A requerimento de membro que houver respondido por obrigações do agrupamento vencidas e em mora.*

Nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, “*a morte, interdição, inabilitação, falência, insolvência, dissolução ou vontade de um ou mais membros não determina a dissolução do agrupamento, salvo disposições em contrário do contrato.*”.

De acordo com o art.º 12 do mesmo Decreto-Lei, o membro do agrupamento pode exonerar-se nos termos autorizados no contrato, ou por se ter oposto à modificação neste introduzida, ou ainda se houver decorrido pelo menos dez anos desde a sua admissão e estiverem cumpridas todas as obrigações por ele assumidas.

Um membro declarado insolvente pode exonerar-se do agrupamento sem que o agrupamento tenha que acabar em consequência dessa insolvência (n.ºs 1 e 2 do art.º 118º do Código de Insolvência e Recuperação de Empresas). Assim o n.º 3 do mesmo artigo,

refere que é nula a cláusula do contrato que obriga o membro declarado insolvente a indemnizar os danos causados aos restantes membros ou ao agrupamento.

4.3. QUALIFICAÇÃO TÉCNICA ADQUIRIDA EM CONSÓRCIOS E ACE

Uma empresa integrante de um Consórcio ou de um ACE que tenha realizado uma determinada obra pode prevalecer-se dessa experiência como própria na sua totalidade?

Num Consórcio ou ACE, a actividade realizada não é uma actividade global, mas sim uma actividade individual de cada membro, cujos resultados pertencem a quem exerce. A experiência decorrente da realização dessa obra é considerada como experiência da própria empresa, devendo ser reconhecida no âmbito da sua qualificação técnica, no entanto, para efeitos de habilitações de uma empresa em Consórcio ou ACE, o que conta é a parcela da obra que foi realizada no âmbito do agrupamento em que participou. Desta forma, uma empresa inserida num destes agrupamentos, apenas se poderá prevalecer da experiência adquirida na execução da parte da obra que individualmente executou, não sendo aceitável que retire vantagens que excedam a sua específica prestação, ou, estaria a beneficiar de uma qualificação técnica por um trabalho que não desenvolveu e que poderia não poder desenvolver, por não ter a habilitação necessária (Alvará)⁴⁶.

O art.º 54º do CCP conjugado com o art.º 26º do DL 12/2004 regulam a questão de admissibilidade da participação em concurso das empresas que se agrupam em Consórcio ou ACE, para tal efeito, o art.º 26º do DL 12/2004 determina que:

1- Para a realização de obras, as empresas de construção podem organizar-se, entre si ou com empresas que se dediquem a actividade diversa, em Consórcios ou em qualquer das modalidades jurídicas de agrupamento de empresas admitidas e reguladas pelo quadro legal vigente, desde que as primeiras satisfaçam, todas elas, as disposições legais relativas ao exercício da actividade.

2- Os Consórcios ou agrupamentos de empresas aproveitam das habilitações das empresas associadas, devendo pelo menos uma das empresas de construção deter a habilitação que cubra o valor total da obra e respeite ao tipo de

⁴⁶ Acórdão do Tribunal de Contas n.º 29/99.

trabalhos mais expressivo e cada uma das outras empresas de construção a habilitação que cubra o valor da parte da obra que se propõe executar.

E o art.º 54º do CCP, determina que:

1-Podem ser candidatos ou concorrentes agrupamentos de pessoas singulares ou colectivas, qualquer que seja a actividade por elas exercida, sem que entre as mesmas exista qualquer modalidade jurídica de associação.

4- Em caso de adjudicação, todos os membros do agrupamento concorrente, e apenas estes, devem associar-se, antes da celebração do contrato, na modalidade jurídica prevista no programa do procedimento.

Quanto ao pagamento, o n.º 4 e 5 do art.º 60º do CCP estabelece que os agrupamentos concorrentes, quando se trate de procedimento de formação de contrato de empreitada ou concessão de obras públicas, devem indicar na proposta os preços parciais dos trabalhos que cada um dos membros se propõe executar, correspondentes às habilitações contidas nos Alvarás ou nos Títulos de Registo ou nas declarações emitidas pelo INCI, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 5 do art.º 81º do CCP, para efeitos da verificação da conformidade desses preços com a classe daquelas habilitações.

4.4. PROBLEMA DE REPARTIÇÃO DOS GANHOS E GASTOS EM CONSÓRCIOS E ACE

4.4.1. CONSÓRCIO: A FALTA DE PERSONALIDADE JURÍDICA

Dado a falta de personalidade jurídica dos Consórcios, a contratação com terceiros é efectuada em nome de algum ou alguns consorciados. Neste âmbito MENEZES (2007), coloca a seguinte questão:

Pode algum consorciado, que não tenha contratado directamente com terceiros, ser chamado a receber lucros ou a suportar prejuízos?

Como já foi referido nas relações com terceiros, a legislação portuguesa, não contempla nenhuma regra que proíba o estabelecimento de regimes de solidariedade passiva ou activa, apenas não proíbe que as partes, ao abrigo da sua autonomia privada, o façam. Desta forma é possível estabelecer regras de responsabilidade limitada, tendo por

base a percentagem de participação no agrupamento. Assim, uma entidade contratada pode responder até 30% de determinada dívida e de igual modo pode receber até 30% do crédito que se mostre devido. Nas relações internas entre as partes será viável a repartição de lucros e prejuízos entre elas, num negócio para a qual ambas tenham contribuído.

Pelo Contrato de Consórcio, as partes obrigam-se a efectuar determinada contribuição para determinados objectivos, podendo vir a sofrer prejuízos e sendo a contribuição percentualmente determinada, os prejuízos do consorciado serão igualmente proporcionais.

Por outro lado, os valores a receber de terceiros que eventualmente poderão dar direito ao reconhecimento de lucros, podem, nos termos do Contrato de Consórcio, ser repartidos pelas partes de acordo com uma distribuição diferente da que resultaria das relações directas com os terceiros em causa (n.º 2 do art.º 16º do DL 231/81). Os valores podem ser recebidos por um único consorciado que, posteriormente fará a repartição pelos outros, ou em alternativa, pode cada um dos membros receber directamente os valores que lhe forem devidos por terceiros, como resulta do n.º 1 do artigo citado.

Como os gastos suportados pelas duas empresas não terão sido os mesmos, o acerto deverá ser efectuado através da emissão de uma factura referente a *compensação de custos* ou *acerto financeiro de custos*. Como o conceito de prestação de serviços abrange todas as operações decorrentes da actividade económica do sujeito passivo que não sejam definidas como transmissão de bens, importações de bens ou aquisições intracomunitárias, a noção de prestação de serviços também deverá abranger os débitos relativos ao reembolso de despesas. Este débito dará lugar a liquidação de IVA, por se considerar uma prestação de serviços e como estes débitos têm subjacentes prestações de serviços de construção civil, deverão ser abrangidas pela regra da inversão do sujeito passivo⁴⁷.

Face ao exposto e sempre que esteja em causa a formação de Consórcios existem duas hipóteses:

- Se o Consórcio for formado por duas empresas em que uma delas factura ao dono de obra a totalidade dos serviços, enquanto a outra factura à primeira a parte que

⁴⁷ O tema da Inversão do Sujeito Passivo é abordado no âmbito desta dissertação, no ponto 6.

lhe compete, por exemplo 30% é entendido que em ambas as facturas se aplica a regra de inversão do sujeito passivo. Ambas as facturas referem-se a serviços de construção civil e os adquirentes são sujeitos passivos de IVA em Portugal pelo que as operações dão direito total ou parcialmente à dedução de IVA.

- Se cada uma das empresas facturar 30% dos serviços de construção prestados ao dono de obra, também se aplica a regra de inversão do sujeito passivo, uma vez que o adquirente é sujeito passivo do IVA em Portugal, justificando operações que conferem, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA.

No ponto seis deste trabalho irá ser abordado o conceito de Inversão do Sujeito Passivo de IVA, no entanto considerou-se pertinente a sua abordagem no contexto presente.

4.4.2. ACE: DIREITO À PERSONALIDADE JURÍDICA

O ACE adquire personalidade jurídica com a inscrição do respectivo acto constitutivo no Registo Comercial. Trata-se de um procedimento obrigatório, que deverá ser promovido dentro de três meses a contar da data em que o agrupamento foi titulado.

O requerente deverá fazer acompanhar o pedido de registo dos seguintes documentos:

- Escritura pública ou documento particular, consoante a forma que o contrato deva revestir;
- Certificado de admissibilidade de firma ou denominação;
- Declaração de início de actividade apresentada para efeitos fiscais.

O registo da constituição do agrupamento está ainda sujeito a publicação obrigatória no Diário da Republica ou, tratando-se de agrupamento com sede nas regiões autónomas, nas respectivas folhas oficiais.

4.4.3. PROPRIEDADE FINAL DOS BENS ADQUIRIDOS OU DESENVOLVIDOS NO ÂMBITO DO PROJECTO

Salvo acordo específico em contrário entre os membros do Consórcio e/ou ACE, os bens adquiridos ou desenvolvidos no âmbito do projecto, serão activos dos membros que tenham procedido à sua aquisição ou desenvolvimento e suportado os custos subjacentes.

Os membros proprietários desses bens, de acordo com o estipulado no Contrato de Consórcio e/ou ACE, poderão ter direito a uma compensação de custos relativos ao desgaste do bem, por si adquirido ou desenvolvido, e utilizado no desenvolvimento do projecto em questão. Esse valor poderá ser uma renda mensal, acordada entre os membros pertencentes ao Consórcio e é corrente no sector da construção civil e obras públicas ser designada como “*Bareme*”.

Em Consórcio não poderá existir a aquisição conjunta dos bens, dado que não tem personalidade jurídica pelo que não lhe é concedido capacidade para estabelecer relações comerciais.

Situação contrária acontece com os ACE, que por possuírem personalidade jurídica, podem estabelecer relações comerciais, logo podem efectuar aquisições de activos fixos que serão registados no seu Balanço. Aquando a sua liquidação, esses activos poderão ser vendidos ou os membros poderão chegar a acordo sobre a distribuição dos mesmos e integra-los nas suas demonstrações financeiras.

5. ENQUADRAMENTO CONTABILÍSTICO E FISCAL EM CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO: APURAMENTO DE RESULTADOS DE CONSÓRCIOS E ACE

Como introdução ao presente capítulo e tendo em consideração os objectivos a atingir considerou-se pertinente efectuar uma pequena abordagem à importância da UE na promoção e desenvolvimento da harmonização contabilística entre os Estados-Membros e à harmonização contabilística em Portugal, assim como efectuar um enquadramento inicial sobre a transição do Plano Oficial de Contabilidade (devora em diante designado de POC) para o novo Sistema de Normalização Contabilística (devora em diante designado de SNC)⁴⁸, tendo presente a crescente necessidade de utilização de um normativo que seja utilizado pela generalidade das sociedades e que ao mesmo tempo seja reconhecido como válido por diversos países e organizações.

É importante referir a diferença entre o que é harmonização e o que é normalização:

A normalização procura uma uniformização de regras contabilísticas, enquanto a harmonização tende para a aproximação daquelas regras, com base em princípios, sendo um processo mais flexível do que a normalização.

[RODRIGUES, CARVALHO, CRAVO E AZEVEDO, (2010)]

5.1. HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA NA UNIÃO EUROPEIA

A UE desde a década de 70 que tem vindo a desenvolver esforços no sentido de evoluir para uma harmonização contabilística, contudo, só na entrada do século XXI se começou finalmente a dar um passo definitivo no alcance desse objectivo.

Este avanço resultou essencialmente da crescente globalização dos mercados e da necessidade dos agentes económicos utilizadores das demonstrações financeiras, possuírem dados e informações que fossem comparáveis e que traduzissem de forma fiável a realidade económico-financeira das sociedades.

Ao longo de todo o seu percurso que decorre entre a década de setenta dos anos XX e o início do século XXI, a UE produziu diversos documentos, de entre os quais se

⁴⁸ Com aplicação a partir de Janeiro 2010, para todas as empresas.

destacam as Directivas 78/660/CEE⁴⁹ e 83/349/CEE⁵⁰, cujo objectivo prioritário era a definição de um conjunto de regras sobre a estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras individuais e consolidadas das empresas dos Estados-Membros.

A estas directivas seguiram-se duas directivas sectoriais, respeitantes às informações financeiras que devem ser divulgadas, respectivamente, pelos bancos e outras instituições financeiras – Directiva 86/635/CEE do Conselho, de 8 de Dezembro de 1986 e pelas empresas de seguros – Directiva 91/674/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1991.

O Regulamento (CE) n.º 1606/2002, de 19 de Julho, estabeleceu a adopção e utilização na UE das IAS (*International Accounting Standards*)/IFRS (*International Financial Reporting Standards*), produzidas pelo IASB (*International Accounting Standards Board*)⁵¹, na elaboração das contas consolidadas das sociedades com valores mobiliários admitidos à negociação. Em 2003 foi publicada a Directiva n.º 2003/51/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Julho, que alterou as Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE e visa assegurar a coerência entre a legislação contabilística comunitárias e as IAS/IFRS.

PREPARAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS INDIVIDUAIS DE ACORDO COM O IFRS/IAS EM DIVERSOS PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA:

- Países da UE que não permitem a preparação das demonstrações financeiras individuais de acordo com as IAS/IFRS: Áustria, Bélgica, Hungria e Roménia;

⁴⁹ Usualmente designada por Quarta Directiva, exige que todas as empresas de responsabilidade limitada elaborem contas anuais. Em conformidade com a sua base jurídica, a Quarta Directiva não pretende atingir uma completa normalização das normas contabilísticas. Pretende sim a comparabilidade e a equivalência das informações financeiras. Esta comparabilidade é estabelecida através de informações adicionais constantes das notas que devem acompanhar o balanço e a conta de ganhos e perdas.

⁵⁰ Usualmente designada por Sétima Directiva, relativa às contas consolidadas. Esta directiva exige que as empresas-mãe elaborem para além das suas contas individuais, contas consolidadas, bem como um relatório anual consolidado, que apresente a situação financeira do grupo como se de uma única entidade se tratasse.

⁵¹ Organização constituída em 1973 com a designação de IASC – International Accounting Standards Committee. Em 2001, o IASC deu lugar ao presente IASB. As IAS foram emitidas pelo antigo IASC, sendo que se irão manter até que sejam revogadas pela emissão de novas normas, agora com a designação de IFRS – International Financial Reporting Standards.

- Países da UE em que as IAS/IFRS se aplicam directamente ou indirectamente através da adaptação do Local GAAP: Dinamarca, Grécia, Polónia, Espanha, Bulgária, Hungria, Estónia, Lituânia, República Checa, Eslovénia;
- Existências de regras contabilísticas específicas para as PME: Chipre, Itália, Holanda, Espanha, Bulgária Eslováquia, Hungria, Malta;
- Demonstrações financeiras preparadas de acordo com as IAS/IFRS, e que não são relevantes para efeitos fiscais: Alemanha, Áustria, Bélgica, Dinamarca, Grécia, Holanda, Suécia, Hungria, Letónia, República Checa e Roménia.

5.2. HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA EM PORTUGAL

A Directiva 2003/51/CE foi transposta para o normativo nacional pelo DL 35/2005 de 17 de Fevereiro e impôs às sociedades abaixo descritas, a elaboração de demonstrações financeiras de acordo com as IAS/IFRS:

- Instituições Financeiras sob a supervisão do Banco de Portugal;
- Seguradoras sob a supervisão do Instituto de Seguros de Portugal;
- Sociedades com valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado.

Para efeitos fiscais estas entidades foram obrigadas a manter a contabilidade organizada de acordo com a normalização contabilística nacional, o que acarretava elevados custos e esforços de organização pela dupla contabilidade que as empresas tinham que manter, conforme determinava o art.º 14º do DL 35/2005:

Para efeitos fiscais, nomeadamente de apuramento do lucro tributável, as entidades que, nos termos do presente diploma, elaborem as contas individuais em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade são obrigadas a manter a contabilidade organizada de acordo com a normalização contabilística nacional e demais disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade.

Após a transposição desta Directiva, passaram a coexistir em Portugal dois normativos contabilísticos, as IAS/IFRS para as entidades mencionadas e o POC para as restantes entidades.

De forma a clarificar a aplicação dos normativos existentes, em 2005, foi revista e actualizada a DC 18 – *Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites*. Esta efectuava uma separação entre as entidades abrangidas pelo DL 35/2005, e consequentemente obrigadas a preparar e a apresentar contas de acordo com as IAS/IFRS, e as entidades que continuavam obrigadas a aplicar o normativo nacional.

Na sequência do DL 35/2005, a CNC preparou e apresentou o novo modelo do SNC, baseado nas normas *do* IASB adoptadas pela UE em 2007 e tendo em consideração a compatibilidade com as directivas contabilísticas comunitárias. O SNC foi publicado no Diário da República em 13 de Julho de 2009 pelo DL 158/2009, com entrada em vigor no primeiro exercício que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010 (art.º 16 do DL 158/2009), revogando desta forma o DL 47/77 de 7 de Fevereiro que aprovou o POC.

Com a aprovação do SNC são criadas condições para alterar o CIRC e eliminar os custos da dupla contabilidade, assim como introduzir a harmonização internacional de políticas e regras contabilísticas no normativo português.

As Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF)⁵² são as normas nacionais adoptadas a partir das IAS/IFRS e constituem o núcleo central do SNC. Cada uma delas constitui um instrumento de normalização e contém um conjunto de tratamentos técnicos a adoptar em matéria de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação das realidades económicas e financeiras das entidades.

Também foram preparadas normas específicas para as entidades de pequena dimensão que contém os procedimentos pertinentes e mínimos a serem adoptados por estas

⁵² Introduzidas pelo Aviso n.º 15655/2009. DR n.º 173, Série II, de 7 de Setembro.

entidades – Normas Contabilísticas de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE⁵³).

Desta forma o SNC procura assegurar uma compatibilidade e coerência entre os normativos contabilísticos aplicáveis aos três grandes grupos de entidades existentes em Portugal:

- Empresas com valores admitidos à negociação que aplicam directamente as IAS;
- Restantes empresas dos sectores não financeiros que aplicam as NCRF;
- Empresas de menor dimensão que aplicam as NCRF-PE.

De acordo com o DL 158/2008, o novo normativo contabilístico português contempla três níveis, que podem ser de aplicação obrigatória ou facultativa, consoante os casos:

- 1º Nível – IAS/IFRS tal como adoptadas na UE;
- 2º Nível – SNC - NCRF (empresas dos sectores não financeiros);
- 3º Nível – NCRF-PE (empresas dos sectores não financeiros).

1º NÍVEL – ADOÇÃO DAS IAS/IFRS TAL COMO ADOPTADAS NA UE

- *Aplicação obrigatória* para grupos de sociedades que tenham as suas contas consolidadas admitidas à negociação em mercado regulamentado, e para entidades cotadas que não sejam grupos de sociedades. Assim, as suas demonstrações financeiras terão que ser elaboradas de acordo com as IAS desde 1 de Janeiro de 2005, segundo o art.º 4º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002.
- *Aplicação facultativa* para as contas individuais da empresa-mãe de grupos cotados e das suas subsidiárias, para os grupos que não tenham valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado e para as contas individuais da empresa-mãe e das empresas incluídas na consolidação do grupo, que facultativamente, elaborem as suas contas consolidadas de acordo com as

⁵³ Introduzida pelo Aviso n.º 15654/2009. DR n.º 173, Série II, de 7 de Setembro.

IAS/IFRS, desde que as suas demonstrações financeiras sejam objecto de certificação legal de contas.

Estas opções devem ser globais e mantidas durante três exercícios.

2º NÍVEL – ADOÇÃO DO SNC - NCRF (EMPRESAS DOS SECTORES NÃO FINANCEIROS)

- *Aplicação obrigatória* para as entidades que não fazendo parte de grupos económicos, ultrapassem dois dos seguintes três limites: total dos rendimentos de 1.000.000 €, total do activo de 500.000 € e número de trabalhadores empregados em média durante o exercício de 20, ou não ultrapassando nenhum destes limites, que estejam sujeitas a certificação legal de contas;
- *Aplicação facultativa* para as contas individuais da empresa-mãe e das subsidiárias nos grupos cotados, nas contas consolidadas de grupos não cotados, nas contas individuais.

É também permitida a aplicação do SNC às entidades que não façam parte de grupos económicos e que não ultrapassem dois dos três limites seguintes: total dos rendimentos de 1.000.000 €, total do activo de 500.000 € e número de trabalhadores médio durante o exercício de 20, e não estejam sujeitas a certificação legal de contas.

3º NÍVEL - ADOÇÃO DA NCRF-PE⁵⁴ (EMPRESAS DOS SECTORES NÃO FINANCEIROS)

- *Aplicação facultativa* às entidades que não façam parte de grupos económicos, salvo quando por razões legais ou estatutárias tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal de contas e, não ultrapassem dois dos três limites: total de vendas líquidas e outros rendimentos de 1.000.000 €, total do balanço de 500.000 € e número de trabalhadores empregados em média durante o exercício de 20.

⁵⁴ Foi publicada, a 23 de Agosto a Lei 20/2010, que alarga o conceito de pequenas entidades para efeitos de aplicação de SNC, alterando o DL 158/2009, de 13 de Julho. Assim, e de acordo com a nova redacção o art.º 9 do referido normativo, e determinado que poderão ser aplicadas a NCRF-PE às empresas que não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- Total de balanço: 1.500.000 €;
- Total de vendas líquidas e outros rendimentos: 3.000.000 €;
- Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

É expectável que 90% das empresas colectadas em IRC em Portugal, fiquem abrangidas pelas NCRF-PE.

Os valores de referência acima indicados serão os valores extraídos das contas do exercício anterior à aplicação, ou de previsões para o caso de constituição de entidades.

5.3. ANÁLISE AOS NORMATIVOS POC E SNC – ÂMBITO DO SECTOR DA CONSTRUÇÃO

O POC e as demais normas nacionais eram os normativos a ter em consideração, aquando da contabilização dos réditos e custos dos contratos de construção, até ao 31 de Dezembro de 2009.

Os contratos de construção incluíam-se nas actividades de carácter plurianual cujas alternativas de valorimetria se encontravam reguladas no POC, no seu capítulo 5.3.17 e que eram:

- Método da percentagem de acabamento;
- Método do contrato completado (Manutenção dos custos até ao acabamento).

No método do contrato completado, o resultado da obra era calculado quando esta estivesse concluída ou substancialmente concluída. No método da percentagem de acabamento procurava-se o balanceamento entre os custos e os proveitos em função do grau de acabamento, existindo assim um reconhecimento do resultado à medida que a obra progredia.

A DC 3/91 – *Tratamento Contabilístico dos Contratos de Construção*, que transpunha para o normativo nacional parte do conteúdo da IAS 11 – *Contratos de Construção*, abordava esta questão de forma mais pormenorizada, definindo cada um dos métodos, sem no entanto se referir a um deles como preferencial, ao contrário da IAS 11 que referia o método da percentagem de acabamento como regra geral, e o método do lucro nulo a aplicar em situações excepcionais, se e só se não existissem estimativas fiáveis para o desfecho do contrato, mas desde que fosse provável a recuperação dos custos suportados. O método do contrato completado não era reconhecido pela IAS 11.

A maioria das entidades construtoras reconheciam contabilisticamente os contratos de construção tendo por base o disposto na Circular 5/90 conjugada com o art.º 19 do

CIRC. Como referido em GOMES E PIRES (2010) tratava-se de uma prática *fisco-contabilística*, a qual não estava de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites, mas que respondia às exigências e regras para a determinação do lucro tributável das entidades.

A IAS 11 foi transposta para o normativo nacional através da NCRF 19 – *Contratos de Construção*, adoptada pelo Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão de 3 de Novembro, e aplica-se na contabilização dos contratos de construção, mas apenas nas demonstrações financeiras das entidades construtoras.

Estabelecendo ligações com a Estrutura Conceptual, a NCRF 19 trata os chamados quatro pilares essenciais:

- *Reconhecimento* – devendo para este efeito cumprir-se os critérios genéricos para o reconhecimento do rédito e do respectivo gasto no período em que ocorrem;
- *Mensuração* – não sendo tratada directamente, vai seguir os princípios gerais aplicáveis ao Modelo do Custo;
- *Apresentação* – porque estamos a falar de réditos e dos respectivos gastos da actividade ordinária (corrente) da entidade, a apresentação principal é feita na Demonstração dos Resultados;
- *Divulgação* – onde se procede à explicitação da quantia do rédito reconhecido no período, dos métodos utilizados para o determinar, bem como da forma como se determinou a fase de acabamento.

5.4. DEFINIÇÃO DE CONTRATO DE CONSTRUÇÃO

De acordo com §3 da NCRF 19, um contrato de construção “*é um contrato especificamente negociado para a construção de um activo ou de uma combinação de activos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final*”.

Assim um contrato pode ser negociado para a construção de um único activo (ponte, edifício, barragem, estrada, navio) ou para a construção de um número de activos que estejam intimamente relacionados ou interdependentes em termos da sua concepção,

tecnologia e função, ou do seu propósito ou uso final (construção de refinarias ou outras partes complexas de fábricas ou equipamentos). Para fins desta norma, o seu §5, dispõe-se que os Contratos de Construção incluem:

(a) contratos para a prestação de serviços que estejam directamente relacionados com a construção do activo, por exemplo, os relativos a serviços de gestores de projecto e arquitectos; e

(b) contratos para a destruição ou restauração de activos e a restauração do ambiente após a demolição de activos.

No §6 da mesma norma, os tipos de Contratos de Construção são classificados da seguinte forma: o contrato de “*cost plus*” e o contrato de preço fixado, podendo alguns contratos conter características de ambos tem-se também o contrato combinado:

- *Contrato de “cost plus”* – a entidade contratada é reembolsada pelos custos permitidos ou de outra forma definidos, mais uma percentagem destes custos ou uma remuneração fixada (§3 da NCRF 19);
- *Contrato de preço fixado* – a entidade contratada é remunerada através da aplicação de preços unitários previstos no contrato, para cada espécie de trabalhos a realizar, às quantidades de trabalhos efectivamente executados (§3 da NCRF 19);
- *Contrato combinado* – contém características quer de um contrato de preço fixado quer de um contrato de “*cost plus*” com um preço máximo acordado.

Conforme se pode inferir da definição de Contrato de Construção, os seus principais objectivos são:

- Construção de um activo ou mais activos intimamente relacionados;
- Ciclo de produção plurianual, ou seja, com actividades com início e conclusão em períodos distintos, ainda que não obrigatoriamente superiores a doze meses, e que poderão atravessar vários exercícios económicos;
- Natureza comum dos custos, ou seja, os custos incorridos podem beneficiar a construção de um ou mais projectos ou de uma ou mais fases, mesmo considerando clientes diferentes. Desde que relacionados e não possam ser

técnica ou economicamente isolados, devem ser tratados como um único contrato de construção.

A NCRF 19 faz esta abordagem nos §8 a 10, referindo que:

- Um contrato deve ser tratado como um único contrato quando e cumulativamente:
 - a) o grupo de contratos seja negociado como um todo;
 - (b) os contratos se encontrem de tal modo relacionados que sejam parte de um único projecto com uma margem de lucro global;
 - (c) os contratos sejam desenvolvidos em simultâneo ou numa sequência contínua [§9 da NCRF 19].
- Um contrato deve ser tratado como contrato separado quando e cumulativamente (§8 da NCRF 19):
 - (a) as propostas separadas tenham sido submetidas para cada activo;
 - (b) cada activo tenha uma negociação separada e tanto, a entidade contratada como o cliente, podem aceitar ou rejeitar a parte do contrato relacionada com cada activo;
 - (c) os réditos e os gastos de cada contrato possam ser perfeitamente identificados.
- Um contrato pode proporcionar a construção de um activo adicional por opção do cliente ou pode ser alterado para incluir a construção de um activo adicional - *Trabalhos a Mais* (§10 da NCRF 19).

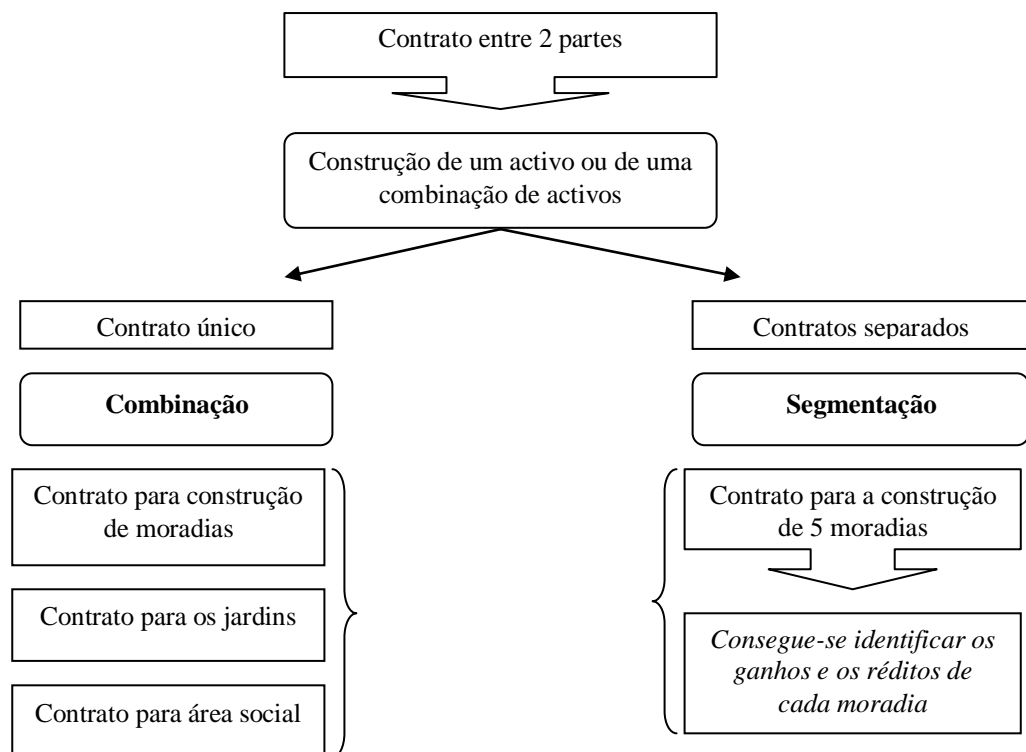
Considera-se *Trabalhos a Mais* todos aqueles que, não se encontrando contemplados no projecto inicial, se destinam à realização da mesma empreitada e se tenham tornado indispensáveis, desde que se verifiquem as seguintes condições:

- Quando esses trabalhos não possam ser técnica ou economicamente separados do contrato;

- Quando esses trabalhos, ainda que separáveis da execução do contrato, sejam estritamente necessários ao seu desenvolvimento.

Na figura abaixo apresenta-se de forma esquemática as diferenças entre contrato único e contratos separados.

FIGURA 15 - COMBINAÇÃO E SEGMENTAÇÃO DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO



Fonte: GOMES E PIRES (2010).

5.5. RECONHECIMENTO DO RÉDITO E DOS GASTOS EM CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO: CONSÓRCIO E ACE

O Consórcio por não possuir personalidade jurídica, não tem contabilidade própria, logo, não tem património próprio, rendimentos próprios, ou seja, não factura, nem tem custos próprios, o que significa que também não apresenta demonstrações financeiras próprias. Cada empresa consorciada tem os seus próprios recursos e regista os seus custos e réditos, aplicando a legislação em termos contabilísticos e fiscais de forma individual.

Ao contrário do que acontece com os Consórcios, os ACE, que por possuírem personalidade jurídica, são obrigados a ter contabilidade própria e a apresentam as suas próprias demonstrações financeiras, assim como a proceder ao envio das declarações fiscais obrigatórias a que as sociedades se encontram obrigadas. No final de cada exercício, cada empresa sócia incorpora nas suas demonstrações financeiras o valor dos resultados do ACE em que participa, ou seja, integra a sua percentagem de activos, passivos, proveitos e custos referentes à sua participação no ACE.

5.5.1. DEFINIÇÃO E RECONHECIMENTO DO RÉDITO

De acordo com o §7 da NCRF 20:

*Rédito: é o influxo bruto de benefícios económicos durante o período proveniente do curso das actividades ordinárias de uma entidade quando esses influxos resultarem em aumentos de capital próprio, que não sejam aumentos relacionados com contribuições de participantes no capital próprio.*⁵⁵

Conforme se tira da NCRF 20, o termo *Rédito* surge no decurso das actividades ordinárias de uma entidade e pode ser referido por uma variedade de nomes diferentes incluindo vendas, honorários, juros, dividendos e royalties. Da sua definição, expressa em cima, resulta que o *rédito* inclui apenas os influxos brutos de benefício económicos recebidos e a receber pela entidade de sua própria conta. As quantias cobradas por conta de terceiros, tais como impostos sobre vendas, impostos sobre bens e serviços e impostos sobre o valor acrescentado, não são benefícios económicos futuros que fluam para a entidade e não resultem em aumentos de capital próprio.

A questão primordial no reconhecimento do *rédito* é a determinação do momento em que este deve ser reconhecido e, com base nos objectivos da NCRF 20, ele é reconhecido quando:

- For provável que benefícios económicos futuros fluirão para a empresa;
- For provável obter uma mensuração fiável.

⁵⁵ Por exemplo, as Prestações Suplementares não são *rédito* porque não provêm da actividade de uma entidade.

Esta é uma área de elevado interesse para a contabilidade, na medida em que os gestores, em muitas situações, influenciam o reconhecimento do rédito, antecipando ou diferindo os rendimentos⁵⁶.

De acordo com o §11 da NCRF 19, o rédito compreende:

- A quantia inicial de rédito acordada no contrato;
- As variações⁵⁷ no trabalho realizado, a mais e a menos, da mesma espécie e/ou de espécies diferentes aos trabalhos inicialmente contratados, a pedido do cliente (Trabalhos a Mais e Trabalhos a Menos). Uma variação é incluída no rédito do contrato quando seja provável que o cliente aprovará a variação e a quantia proveniente da variação e quando esta possa ser fiavelmente mensurada. A variação deverá ser considerada a partir do momento em que os trabalhos que lhes deram origem estejam contratualizados;
- Os valores a cobrar como reembolso de despesas que tenham sido suportadas pela entidade e que não se encontrem incluídas no valor do contrato;
- Os incentivos e/ou prémios a receber no caso de se alcançar ou ultrapassar um nível de desempenho predefinido, e penalidades a pagar ao cliente no caso de atrasos na execução do contrato.

Estes valores podem ser incluídos desde sejam prováveis que resultem em réditos e estejam em condições de serem fiavelmente mensurados.

⁵⁶ A Estrutura Conceptual, no seu §72 a 75, define *rendimentos* como aumentos de benefícios económicos no período, na forma de entradas, aumentos de activos ou diminuições nos passivos que resultem em aumentos de capital próprio, desde que não entradas dos subscritores de capital. Os rendimentos incluem o rédito e os ganhos. O rédito é gerado internamente, enquanto os ganhos incluem rendimentos que não fazem parte do objecto principal da entidade, ou seja, por exemplo: donativos, subsídios recebidos, rendimentos que provenham da alienação de activos fixos tangíveis. De acordo com a NCRF 20, rédito é o rendimento que surge no decurso das actividades ordinárias de uma entidade: vendas, honorários, juros, dividendos e royalties.

⁵⁷ De acordo com o §13 da NCRF 19, uma variação é uma instrução de alteração dada pelo cliente que poderá conduzir a um aumento ou diminuição no rédito do contrato, como por exemplo: alterações nas especificações ou na concepção do activo e alterações na duração do contrato. Difere de variação, uma reivindicação que, de acordo com o §14 da mesma norma, é uma quantia que a entidade contratada procura cobrar do cliente ou de uma terceira parte, como reembolso de custos não incluídos no preço do contrato e que poderão ter surgido por erros de especificações ou na concepção ou de alterações discutidas nos trabalhos do contrato.

5.5.2. DEFINIÇÃO E RECONHECIMENTO DE GASTOS

A Estrutura Conceptual (EC) do SNC na alínea *b*) do seu §69, define *Gastos* como diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou depreciações de activos ou na ocorrência de passivo que resultem em diminuições de capital próprio, que não seja o que se relacione com as distribuições aos participantes no capital próprio.

A definição de gastos engloba os gastos que resultam do decurso das actividades normais da entidade, por exemplo, o custo das vendas, os salários e as depreciações, incluindo também as perdas que podem ou não surgir do decurso normal da actividade da empresa (§76 da EC).

Os gastos derivam geralmente de um exfluxo ou deperecimento de activos, designadamente meios monetários e seus equivalentes, existências e activos fixos tangíveis. As perdas resultam, por exemplo, de desastres como incêndios, inundações e outros, assim como incluem as que resultam da alienação de activos não correntes. A definição de gastos também inclui perdas não realizadas, como seja, as provenientes dos efeitos da valorização das taxas de câmbio. O reconhecimento das perdas nas demonstrações financeiras é efectuado separadamente de forma a evidenciar as mesmas, uma vez que se traduz numa informação útil para os agentes económicos que as irão utilizar (§77 e 78 da EC).

A Estrutura Conceptual além de facultar a definição de gastos também faz referência às situações em que o mesmo deve ser reconhecido, e de acordo com os §92 a 96 da EC, um gasto deve ser reconhecido na demonstração dos resultados quando tenha surgido uma diminuição de benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição no activo ou com um aumento no passivo e desde que possam ser mensurados com fiabilidade. Isto significa que o reconhecimento de gastos ocorre simultaneamente com o reconhecimento de um aumento de passivos (por exemplo acréscimo de direitos dos empregados) ou de uma diminuição de activos (por exemplo depreciação de equipamento).

Os gastos são reconhecidos com base numa associação directa entre os custos incorridos e a obtenção de rendimentos específicos. Este processo é reconhecido como o

balanceamento de custos com réditos, envolvendo o reconhecimento simultâneo ou combinado de réditos e de gastos que resultem directa e conjuntamente das mesmas transacções ou de outros acontecimentos, por exemplo, os vários componentes de gastos que constituem o custo dos produtos vendidos são reconhecidos ao mesmo tempo que o rendimento derivado da sua venda.

Em resumo, sempre que um dispêndio não produza benefícios económicos futuros, ou quando, os benefícios económicos futuros não se qualifiquem, ou cessem de qualificar-se, para reconhecimento no balanço como um activo, os gastos terão que ser imediatamente reconhecidos na demonstração dos resultados. Um gasto também deverá ser imediatamente reconhecido na demonstração dos resultados nos casos em que exista um passivo sem o reconhecimento de um activo, por exemplo, um passivo por garantia de um produto.

5.5.2.1. CUSTOS DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Segundo o §16 e 17 da NCRF 19, os custos de um contrato de construção devem compreender:

- Os custos incorridos que se relacionem directamente com o contrato específico (mão de obra, materiais usados na construção, depreciação de activos fixos tangíveis, custos de deslocação de activos fixos e de materiais, aluguer de instalações e equipamentos, concepção e assistência técnica directamente relacionados com o contrato, custos com garantias de trabalhos e reivindicações de terceiros);
- Os custos que sejam atribuíveis a actividade do contrato em geral e que lhe possam ser imputados: seguros (mediante a proporção de facturação), custos de concepção e assistência técnica que não estejam directamente relacionados com o contrato específico e gastos gerais de construção;
- Outros custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente nos termos do contrato (levantamento de licenças, moldes especiais concebidos para a obra a pedido do cliente e outros).

Os custos a incluir no contrato devem ser referentes ao período que decorre entre a data do início do contrato e a sua conclusão, e devem ser imputados usando métodos sistemáticos, racionais e consistentes.

Seguidamente iremos analisar os diferentes tipos de custos a incluir no contrato, bem como a atribuição dos custos capitalizados aos componentes de um Contrato de Construção.

5.5.2.1.1. CUSTOS DIRECTOS DE OBTENÇÃO DE CONTRATO

Os custos de obtenção ou custos em fase de concurso de contrato são incluídos como parte do custo do contrato, se poderem ser separadamente identificados e mensurados fiavelmente e for provável que o contrato seja obtido, caso contrário, terão que ser considerados como gastos do período⁵⁸. Actualmente, qualquer sistema informático ERP⁵⁹ permite a separação dos custos de obtenção ou em fase de concurso de cada contrato por objectos analíticos, possibilitando que, quando for provável que o contrato seja obtido, imputar esses custos ao objecto analítico da respectiva obra.

De acordo com o §21 da NCRF 19, os custos de obtenção de contrato que tenham sido contabilizados como gastos em períodos anteriores não podem ser considerados custos do contrato quando este é obtido. No momento de contabilização destas despesas colocam-se duas situações:

- Contabilizar como gasto do exercício, reflectindo-se na conta de resultados do próprio exercício, não podendo ser mais capitalizáveis;
- Capitalizar esses custos para exercícios seguintes desde que a adjudicação seja previsível. Se não for provável que o contrato de construção venha concretizar-se,

⁵⁸ §21 da NCRF 19.

⁵⁹ O sistema informático ERP é a interligação criada informaticamente de todos os departamentos e funções de uma determinada empresa num único sistema computacional que serve e responde às necessidades particulares de cada empresa. Assim, o seu objectivo principal é constituído por um único programa de software interligado e que serve as necessidades de todos os departamentos: recursos humanos, contabilidade, aprovisionamentos e outros.

o custo não deverá ser capitalizado e deverá ser reconhecido como gasto e ser reflectido na conta de resultados do próprio exercício.

5.5.2.1.2. ENCARGOS FINANCEIROS

Os juros e outros custos suportados com a utilização de capital alheio na actividade da empresa, devem como princípio geral e de acordo com a NCRF 10 – *Custos de empréstimos obtidos*, ser reconhecido como custo do período em que ocorrem podendo, no entanto acontecer a sua capitalização desde que exista um activo que se qualifica⁶⁰.

RODRIGUES (2010) refere que os encargos financeiros podem ser capitalizados, tendo em vista:

- Obter uma medida de custo de aquisição mais próxima da realidade;
- Atribuir um custo que se refere à aquisição de um recurso que irá beneficiar períodos futuros, na medida dos rendimentos dos períodos beneficiados.

Também a NCRF 10 no seu §9, prevê a possibilidade de capitalização dos custos de empréstimos desde que directamente atribuídos à aquisição, construção ou produção de um activo. Assim, e de acordo com o §10 da mesma norma, quando uma entidade contrair empréstimos com o fim de obter um activo que se qualifica, os custos dos empréstimos obtidos que se relacionem directamente com o activo que se qualifica podem ser prontamente identificados e considerados custos desse activo.

O método mais corrente para a capitalização dos encargos financeiros é o da identificação específica dos financiamentos, ou seja, determina a existência de um empréstimo específico por obra.

Em termos de divulgação, a NCRF 10 no seu §26, exige que as demonstrações financeiras se pronunciem sobre a:

- Política contabilística adoptada nos custos dos empréstimos obtidos;

⁶⁰ A NCRF 10 – *Custos de empréstimos obtidos*, no §4 define Activo que se qualifica, como aquele que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o uso pretendido ou para venda.

- Quantia de custos de empréstimos capitalizados durante o período;
- Taxa de capitalização usada para determinar a quantia do custo dos empréstimos obtidos elegíveis para capitalização.

5.5.2.1.3. CUSTOS INDIRECTOS

É aceite a capitalização dos custos indirectos que estejam relacionados com os Contratos de Construção, nomeadamente os salários directos e indirectos do escritório, de um estaleiro e outros relacionados. O principal problema consiste em identificar quais os custos que devem ser capitalizados, sendo necessário considerar os seguintes pontos para definir custos elegíveis para capitalização:

- Disponibilidade de informação especificada (por exemplo: cartões de ponto lançados por contratos de construção, que deverão ter objectos analíticos separados de forma a que os custos possam ser todos identificados);
- Consistência com o princípio da correlação entre gastos e rendimentos;
- Seguimento do princípio da prudência.

5.5.2.2. CUSTOS A EXCLUIR PARA EFEITO DE DETERMINAÇÃO DA PERCENTAGEM DE ACABAMENTO

Quando a fase de acabamento seja determinada com referência aos custos do contrato incorridos até à data, somente os custos do contrato que reflectam trabalho executado são incluídos nos custos incorridos até à data.

(§31 da NCRF 19)

De acordo com o parágrafo acima transcrito, para efeitos de determinação do grau de acabamento, devem ser excluídos os seguintes custos:

- Materiais adquiridos para uso futuro - não devem ser considerados nos custos incorridos os materiais que tenham sido adquiridos, mas que ainda não façam parte do processo produtivo, nomeadamente ainda não se encontrem montados ou utilizados;

- Provisão para custos a incorrer no final do contrato, nomeadamente: limpezas, obrigações de carácter ambiental e outros;
- Adiantamentos a terceiros por trabalhos a serem realizados.

5.5.2.3. CUSTOS A RECONHECER DIRECTAMENTE COMO GASTOS

Os custos que devem ser reconhecidos directamente como gastos incluem:

- Custos com obtenção do contrato, desde que não seja provável a obtenção do mesmo;
- Custos que não se qualificam como custos do contrato;
- Custos cuja recuperação não seja provável – custos em que a sua recuperação é duvidosa por depender do acordo com clientes ou terceiros (fiscalizadoras, tribunais arbitrais ou outros). Neste caso e pela aplicação do *Princípio da Prudência*⁶¹, o §34 da NCRF 19 enuncia os custos que devem ser reconhecidos como gastos:
 - a) Custos que não sejam inteiramente coagíveis, isto é, que a sua validade esteja seriamente em questão;
 - b) Custos relacionados com o desfecho de um processo litigioso e cuja conclusão a obra esteja sujeita;
 - c) Custos relacionados com propriedades com probabilidade de risco de perda ou expropriação;
 - d) Custos a reconhecer quando o cliente não esteja em condições de cumprir as suas obrigações;
 - e) Custos a reconhecer quando a entidade contratada seja incapaz de completar o contrato ou de cumprir as suas obrigações segundo o contrato.

⁶¹ De acordo com o §37 da Estrutura Conceptual do SNC, pode-se inferir que o *Princípio da Prudência* é a aplicação de um grau de precaução na preparação das demonstrações financeiras, ao efectuar estimativas necessárias em condições de incerteza, para que os activos ou os rendimentos não sejam sobreavaliados, nem o passivo ou gastos sejam subavaliados.

5.5.2.4. GASTOS QUE NÃO SE QUALIFICAM COMO CUSTOS

O §20 da NCRF 19 determina que os custos que não possam ser atribuídos à actividade do contrato ou que não lhe possam ser imputados, são excluídos dos custos de um Contrato de Construção. Tais custos incluem:

- Os custos administrativos gerais cujo reembolso não se encontre especificado no contrato;
- Os custos de vender;
- Os custos de pesquisa e desenvolvimento cujo reembolso não se encontre especificado no contrato;
- A depreciação de instalações e equipamentos ociosos que não sejam usados num contrato particular.

5.5.3. RECONHECIMENTO DO RESULTADO CONTABILÍSTICO

Por força da natureza da actividade subjacente aos contratos de construção, em grande parte dos casos, a data em que a actividade é iniciada e a data em que é concluída caem em períodos contabilísticos diferentes, daí a problemática na imputação do rédito e dos gastos do contrato aos períodos contabilísticos em que é executado o trabalho de construção. O *Regime do Acréscimo* (periodização económica) encontra-se aqui reflectido, pois não se reconhecem réditos e gastos com base em *cash-flow*, mas sim de acordo com a evolução dos trabalhos.

A fim de satisfazerem os seus objectivos, as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do acréscimo (ou da periodização económica). Através deste regime, os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem. As demonstrações financeiras preparadas de acordo com o regime do acréscimo informam os utentes não somente das transacções passadas envolvendo o pagamento e recebimento de caixa mas também das obrigações de pagamento no futuro e de recursos que representem

caixa a ser recebida no futuro. Deste modo, proporciona-se informação acerca das transacções passadas e outros acontecimentos que seja útil aos utentes na tomada de decisões económicas.

(§22 da Estrutura Conceptual⁶²)

O objectivo da NCRF 19 é o de prescrever o tratamento contabilístico de réditos e gastos associados a Contratos de Construção, e aplica-se quando existe cumprimento da definição de contrato de construção. De acordo com esta norma, o reconhecimento de réditos e gastos é efectuado pela aplicação do Método da Percentagem de Acabamento ou alternativamente e em situações específicas, pelo Método do Lucro Nulo.

5.5.3.1. MÉTODO DA PERCENTAGEM DE ACABAMENTO

Quando o desfecho de um contrato puder ser fiavelmente estimado, o seu rédito e os custos associados devem ser reconhecidos com referência à fase de acabamento da actividade do contrato à data do balanço (§22 da NCRF 19). Este procedimento chama-se *Método da Percentagem de Acabamento*, segundo o qual o rédito e os custos do contrato são reconhecidos na demonstração dos resultados dos períodos contabilísticos em que o trabalho seja executado (§25 e 26 da NCRF 19).

A determinação dos resultados dos contratos de construção, com um ciclo de produção a terminar em períodos contabilísticos diferentes, de acordo com a NCRF 19, é efectuada com base no *critério da percentagem de acabamento*, sendo abandonado o critério de encerramento da obra estabelecido pelo POC e pela DC 3/91.

O critério de encerramento da obra traduzia-se no *Método do Contrato Completado* que se encontrava previsto no normativo nacional, sem no entanto ter alguma referência na IAS 11. Os proveitos eram reconhecidos quando obra contratada estivesse concluída, sendo deduzidos os respectivos custos acumulados. A evolução do contrato através deste método, tinha impacto nas existências no Balanço, e na Variação da Produção na Demonstração dos Resultados. Os réditos apenas eram reconhecidos quando o trabalho estivesse concluído ou substancialmente concluído.

⁶² Publicada pelo Aviso n.º 15 652/2009, DRe n.º 173, Série II, de 2009-09-07.

O §30 da NCRF 19 apresenta três métodos para determinação da fase de acabamento de um contrato, dependendo da sua natureza:

- Proporção dos custos incorridos até à data sobre os custos estimados totais - *Percentagem do Grau de Acabamento*;
- Levantamento do trabalho executado;
- Conclusão de uma proporção física do trabalho contratado.

A *Percentagem do Grau de Acabamento* no final de cada período de tributação, corresponde à proporção entre os custos incorridos e os custos estimados totais (custos incorridos mais custos estimados para conclusão da obra) [alínea *a*) do §30 da NCRF 19].

Assim, a mensuração do rédito a reconhecer em cada período, é calculada em função da diferença entre o valor da percentagem de acabamento das adjudicações e o rédito reconhecido anteriormente.

Os pagamentos progressivos e os adiantamentos recebidos dos clientes não reflectem muitas vezes o trabalho que foi realmente executado, tratando-se de uma mera transacção financeira.

Quando a entidade poder estimar com fiabilidade o desfecho do contrato de construção, o rédito será reconhecido na proporção da percentagem de acabamento, independente de a facturação ter sido ou não emitida, sendo os gastos reconhecidos no período em que incorrem, nunca havendo lugar ao reconhecimento de produtos e trabalhos em curso. O método da percentagem de acabamento não deverá ser aplicado se não existirem estimativas fiáveis dos custos estimados para completar a obra. Desta forma os réditos somente devem ser reconhecidos até ao ponto em que seja provável que os custos incorridos sejam recuperáveis, devendo os custos do contrato ser reconhecidos como um gasto no período em que forem incorridos. Porém, mesmo quando o desfecho do contrato não possa ser fiavelmente estimado, pode ser provável que os custos totais do contrato excedam os réditos totais. Essa diferença deverá ser reconhecida imediatamente como um gasto (§33 da NCRF 19).

No caso de contratos com preço fixado, o desfecho pode ser fiavelmente estimado quando se verificarem as condições seguintes, de acordo com o §23 da NCRF 19:

- O rédito possa ser fiavelmente mensurado;
- Verificação de que seja provável que fluam para a entidade benefícios económicos associados ao contrato;
- Verificar se na data do Balanço, os custos para acabar o contrato e a fase de acabamento possam ser fiavelmente mensurados;
- Verificar se os custos atribuíveis ao contrato possam ser claramente identificáveis e fiavelmente mensuráveis, de forma a permitir uma comparação entre os custos reais incorridos e as estimativas anteriores.

No caso de contratos de *cost-plus*, o desfecho pode ser fiavelmente estimado quando se verificarem as seguintes condições, de acordo com o §24 da NCRF 19:

- Seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade;
- Os custos atribuíveis ao contrato, sejam ou não reembolsáveis, possam ser claramente identificados e mensurados com fiabilidade.

5.5.3.1.1. ALTERAÇÕES NA ESTIMATIVA CONTABILÍSTICA

De acordo com o §5 da NCRF 4, as *alterações na estimativa contabilística* são ajustamentos nas quantias escrituradas de um activo ou de um passivo, ou nas quantias de consumo periódico de um activo, que resultem da avaliação do estado presente dos activos e dos passivos, e das obrigações e benefícios futuros esperados associados aos mesmos. Estas situações não são correcções de erros, mas sim alterações que surgem em consequência de nova informação ou novos desenvolvimentos.

O método de percentagem de acabamento aplica-se numa base acumulada, em cada período contabilístico, as estimativas correntes de rédito e custos do contrato. Assim, os efeitos de uma alteração na estimativa do rédito do contrato e nos custos do contrato, ou os efeitos numa alteração na estimativa do desfecho de um contrato, são contabilizados como

uma *alteração na estimativa contabilística*, por força da aplicação da NCRF 4 – “*Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*”, e ficam condicionados às normas de periodização do lucro tributável. As estimativas alteradas são usadas na determinação da quantia de rédito e de gastos reconhecidos na demonstração dos resultados no período em que a alteração se verifica e em períodos subsequentes (§38 da NCRF 19).

De acordo com o §5 da NCRF 4 as alterações nas estimativas contabilísticas ocorrem quando existem alterações nas circunstâncias em que a estimativa se baseou ou existam novas informações ou mais experiências, surgindo como consequência de incertezas dado que, muitos dos itens nas demonstrações financeiras não podem ser mensuradas com precisão, podendo apenas ser estimadas (§27 da NCRF 4). A revisão de uma estimativa não se relaciona com períodos anteriores e não se trata de corrigir um erro, a sua aplicação terá que ser efectuada prospectivamente e nunca com alterações retrospectivas.

Deve ser efectuada a divulgação da alteração da estimativa contabilística que tenha efeito no período corrente ou se espera que tenha efeito em períodos futuro, excepto se for impraticável esse cálculo (§34 da NCRF 4).

A responsabilidade pela realização de estimativas contabilísticas cabe ao órgão de gestão, devendo o auditor avaliá-las e obter prova apropriada e suficiente. O risco de distorção material é maior quando estão envolvidas estimativas contabilísticas.

Que procedimento deve adoptar o Auditor relativamente às estimativas contabilísticas?

a) Deve rever e testar o processo utilizado pelo órgão de gestão para determinar as estimativas contabilísticas, através da:

- Avaliação dos cálculos aritméticos utilizados para a estimativa;
- Verificação dos cálculos aritméticos utilizados para a estimativa;
- Comparação quando possível, das estimativas realizadas em períodos anteriores com os resultados reais do período em causa;

- Obtenção de prova de auditoria acerca da fiabilidade geral dos procedimentos e métodos da estimativa da entidade;
- Verificação da necessidade de ajustamentos às fórmulas de estimativas;
- Quantificação das diferenças entre os resultados reais e as estimativas anteriores.

b) Utilizar uma estimativa independente e compará-la com a que foi preparada pelo Órgão de Gestão.

c) Rever os acontecimentos subsequentes que confirmem ou não a estimativa efectuada.

5.5.3.1.2. PROBLEMAS DECORRENTES DA APLICAÇÃO DO MÉTODO DA PERCENTAGEM DE ACABAMENTO

Um contrato de construção poderá traduzir-se numa obra complexa e de longa duração, pelo que os objectivos iniciais poderão sofrer alguns desvios significativos, nomeadamente ao nível do âmbito do prazo de execução e dos custos. É muito frequente a ocorrência de desvios negativos de custos, seja por estimativas optimistas, seja por prolongamento de estaleiro por aumento do prazo de execução da obra por responsabilidade do empreiteiro. O uso do método da percentagem de acabamento para reconhecimento dos resultados ao longo da execução da obra poderá levar a distorções nos resultados de cada período económico, caso as estimativas dos custos a incorrer não sejam fiáveis, ou no caso de os gestores dos projectos manipularem os orçamentos.

É importante efectuar uma análise dos custos incorridos com os orçados para o trabalho executado, o que poderá não corresponder necessariamente aos custos orçados para o período. Quando se adopta o método da percentagem de acabamento é muito importante a noção de orçamento, e a sua incorrecta elaboração poderá originar desvios significativos no reconhecimento de réditos e gastos. Os orçamentos deverão ser actualizados sempre que surjam alterações significativas, para que todos os custos sejam reconhecidos nos períodos correspondentes, evitando desta forma a antecipação ou diferimento de resultados. É pois claramente perceptível que os orçamentos terão que ser

revistos no final de cada período, até que a obra esteja acabada, devendo os ajustamentos decorrentes das alterações nas estimativas de custos referentes a receitas reconhecidas em períodos anteriores ser imputados directamente ao resultado.

Por outro lado, existe a possibilidade de os custos incorridos poderem incluir custos por trabalhos adicionais, os quais poderão originar aditamentos ao contrato original, mas com margens diferentes daquele, ou até mesmo sem margem, sendo que até em muitos casos, não são remunerados. Dado que existe dificuldade de separar os custos relativos a estes trabalhos, dos custos dos trabalhos do contrato de construção inicial, a percentagem de acabamento calculada pela entidade é superior à efectiva, daí resultando um maior reconhecimento de resultados.

A transferência de custos entre obras, de forma a ocultar perdas em obras ou a conseguir um maior reconhecimento de lucros em outras obras mais lucrativas, também é uma realidade frequente nas empresas.

A complexidade que envolve todas estas situações, origina em muitos casos problemas de credibilidade das demonstrações financeiras das entidades inseridas no sector da construção civil e obras públicas.

5.5.3.2. MÉTODO DO LUCRO NULO

Quando o desfecho de um contrato não possa ser fielmente estimado recorre-se ao Método do Lucro Nulo, previsto nos §32 e 33 da NCRF 19, ou seja:

- Os custos do contrato devem ser reconhecidos como um gasto no período em que os mesmos incorram;
- O rédito deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos incorridos sejam recuperáveis, ou seja, devem ser contabilizados réditos de igual valor aos custos incorridos e recuperáveis.

Neste método qualquer resultado que possa existir apenas será reconhecido no ano de conclusão do contrato, sendo o lucro nulo em cada um dos períodos que durar a empreitada, no entanto, e conforme já referido, se for provável que os custos totais do

contrato excedam os seus réditos totais, a perda deve ser reconhecida imediatamente, reflectindo-se no resultado do exercício e abdicando-se assim do lucro nulo.

5.5.4. IMPORTÂNCIA DAS DIVULGAÇÕES

Para que as demonstrações financeiras atinjam os seus objectivos de produção de informação clara, relevante e comparável, torna-se fundamental que as divulgações de características quantitativas sejam complementadas com informação qualitativa, designadamente nas notas do Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados, bem como divulgando informação numa base monetária – a Demonstração dos Fluxos de Caixa.

As divulgações obrigatórias no Anexo das Demonstrações Financeiras relativas aos contratos de construção, são as seguintes:

- Quantia do rédito do contrato reconhecida como rédito do período;
- Métodos usados para determinação do rédito reconhecido no período;
- Métodos usados para determinar a fase de acabamento dos contratos em curso;

Para os contratos em curso à data de balanço deve-se divulgar o seguinte:

- Quantia agregada de custos incorridos e lucros reconhecidos até à data;
- Quantia de adiantamentos recebidos;
- Quantia de retenções⁶³.

Deve ainda proceder-se à divulgação da:

- Quantia devida por clientes, devidamente discriminada por contrato;
- Quantia devida a clientes, discriminada por contrato.

⁶³ De acordo com GOMES E PIRES (2010), “Retenções são quantias de facturas progressivas que só são pagas depois da satisfação das condições especificadas no contrato para o pagamento de tais quantias ou até que os defeitos tenham sido rectificados. As facturas progressivas por autos de medição são quantias facturadas do trabalho executado de um contrato quer tenham ou não sido pagas pelo cliente. Adiantamentos são quantias recebidas pela entidade contratada antes que o respectivo trabalho seja executado.”

5.6. RECONHECIMENTO DO RESULTADO FISCAL

Com a aprovação do SNC, pelo DL 158/2008, cuja filosofia e estrutura são muito próximas das IAS, estão criadas as condições para se alterar o CIRC, por forma a adaptar as regras de determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos às normas contabilísticas. Desta forma o DL 159/2009 vem proceder à alteração do CIRC aprovado pelo DL n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, na redacção actual, às IAS adoptadas pela União Europeia e ao SNC.

A periodização do lucro tributável é regulada, a nível fiscal, pelo art.º 18º do CIRC. O DL 159/2009 mantém o Princípio da Realização que já existia, ou seja, os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços são considerados no período de tributação a que respeitem, pela quantia nominal da contraprestação.

De acordo com a alínea *c*) do n.º 3 do art.º 18 do DL 159/2009, os rendimentos e os gastos, assim, como todas as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica. Os réditos e os gastos dos contratos de construção devem ser periodizados de acordo com o disposto no art.º 19º do CIRC.

Até 31 de Dezembro de 2009, o art.º 19º obrigava à utilização do método da percentagem de acabamento, desta forma:

- Nas obras em regime de empreitada quer públicas ou privadas (nos casos em que a obra é executada pelo próprio Dono de Obra, sem qualquer outro interveniente, não se aplica este método por não ser executada em regime de empreitada, sendo considerados trabalhos para a própria empresa);
- Existam facturações parciais do preço estabelecido (caso não exista facturação todos os custos são contabilizados em existências – trabalhos em curso);
- As obras realizadas tenham atingido o grau de acabamento correspondente aos montantes facturados. Aplica-se a menor entre a percentagem de acabamento e a percentagem de facturação (§ 1 da Circular 5/90);

- Nas obras efectuadas por conta própria e vendidas fraccionadamente, à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exactamente os custos totais das mesmas.

Sendo a adaptação do CIRC às NCRF, o pressuposto principal para aproximação entre a contabilidade e a fiscalidade, o DL 159/2009 veio a alterar a redacção do art.º 19º do CIRC, passando o regime fiscal aí regulado a aplicar-se aos chamados Contratos de Construção:

1 - A determinação dos resultados de contratos de construção cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano é efectuada segundo o método da percentagem de acabamento.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, a percentagem de acabamento no final de cada período de tributação corresponde à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato.

3 - Não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados.

4 - (Revogado.)

5 - (Revogado.)

6 - (Revogado.)

Face ao novo conceito de contrato de construção teve que se afastar deste artigo as obras que sendo efectuadas por conta própria são vendidas fraccionadamente. De acordo com o n.º 6 do art.º 18 do CIRC, a determinação do resultado nas obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente, é efectuado à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, mesmo que ainda não se tenha conhecimento exacto dos custos totais.

As regras constantes do art.º 19º do CIRC só têm aplicabilidade quando o ciclo de produção seja *superior a um ano*, traduzindo-se numa diferença de tratamento entre a contabilidade e a fiscalidade⁶⁴. Esta situação cria uma dificuldade de tratamento fiscal dos

⁶⁴ Conforme já referido e de acordo com a NCRF 19, aplica-se o critério de percentagem de acabamento sempre que a duração do contrato de construção abranja mais do que um período independentemente da duração ser inferior a um ano.

contratos de construção que se iniciem num período e sejam concluídos noutro, sem no entanto terem um prazo superior a um ano. Para estes casos não se encontra previsto um tratamento fiscal claramente definido no CIRC, pois enquanto que o n.º 3 do art.º 18º do CIRC estabelece que os réditos e gastos dos contratos de construção terão o tratamento previsto no art.º 19º do CIRC, este artigo não prevê qualquer tratamento específico para os contratos com prazo inferior a um ano.

Não existindo uma definição clara no CIRC, deverão aplicar-se os conceitos estabelecidos nas normas contabilísticas, conforme o princípio de subordinação parcial do CIRC à contabilidade estabelecido no art.º 17º do CIRC.

Se uma obra se iniciar em Outubro de um ano e terminar em Março do ano seguinte, aplica-se a NCRF 19, mas não se aplica o art.º 19 do CIRC, sendo evidente um tratamento diferenciado entre a contabilidade e a fiscalidade. Esta divergência origina a necessidade de reconhecer *Impostos Diferidos - Diferenças Temporárias*. Já o resultado contabilístico e o resultado fiscal das actividades de Contratos de Construção com duração superior a um ano são iguais, não originando qualquer tipo de Impostos Diferidos.

Assim, e de acordo com a nova redacção do art.º 19º dada pelo DL 159/2009, consagra-se o método da percentagem de acabamento como única regra para mensurar e tributar as obras em curso, eliminando-se a disciplina prevista na Circular 5/90, pelo que o valor dos trabalhos já executados e ainda não facturados passam a figurar na conta “2721-Devedores por Acréscimos de Rendimentos”.

GOMES E PIRES (2010) referem que até final do ano de 2009, vigorou a disciplina prevista na Circular 5/90, segundo o qual era necessário determinar a diferença entre a percentagem de acabamento e a percentagem de facturação, para determinação do resultado fiscal. No entanto estes autores revelam que em Portugal muitas empresas efectuavam a contabilização dos contratos à luz do disposto na circular, para ajustarem o procedimento contabilístico ao procedimento fiscal, o que estava em desconformidade com o disposto na DC 3/90, que já tinha previsto o método da percentagem de acabamento para a determinação do resultado contabilístico dos contratos de construção.

5.6.1. A REVOGAÇÃO DA CIRCULAR 5/90 PELA CIRCULAR 8/2010

A Circular 5/90 definia o *Grau de Acabamento* e a *Percentagem de Facturação*, através das seguintes fórmulas:

FIGURA 16 - PERCENTAGEM DE ACABAMENTO E PERCENTAGEM DE FACTURAÇÃO

$\text{Percentagem de Acabamento} = \frac{\text{Custos totais incorridos}}{\text{Custos totais incorridos} + \text{custos estimados para completar a obra}}$ $\text{Percentagem de Facturação}^* = \frac{\text{Facturação total ocorrida}}{\text{Valor do orçamento final para o cliente}}$ <p>* Com exclusão das revisões de preços</p>
--

Fonte: Elaboração própria com base na Circular 5/90

A Circular 5/90 previa que não deviam ser considerados os custos esperados com garantia (contrariamente à DC 3/90 que previa a possibilidade de considerar nos custos estimados para a conclusão da obra, provisões para contingências durante o período de garantia), por outro lado também previa a realização de receitas antecipadas até 5% para fazer face a encargos com garantias, assim como também previa que quando a percentagem de acabamento fosse igual ou superior a 95% e ainda não tivesse ocorrido a recepção provisória, a obra era dada como concluída

Quando qualquer das situações citadas ocorressem e ainda não estivessem suportados todos os custos, o legislador previu que se pudesse considerar como receita antecipada uma parte dos réditos correspondentes aos custos estimados a suportar, e que, de acordo com a DC 3/90, estes poderiam ser considerados como Acréscimos de Custos. Contrariamente e quando a percentagem de facturação fosse superior à percentagem de acabamento, era aplicado o previsto no antigo art.º 19º do CIRC, considerando-se uma receita antecipada.

Tendo sido suscitadas dúvidas quanto ao tratamento fiscal dos contratos de construção face à nova redacção do art.º 19º do CIRC, introduzida pelo DL 159/2009, a Direcção de Serviços do IRC, tendo como pressuposto a base de convergência da contabilidade com a fiscalidade, entendeu que a Circular 5/90 deixava de fazer sentido por

conter regras que afastavam o regime fiscal do regime contabilístico, tendo-a revogado através do ponto 5 da Circular 8/2010, que promoveu os seguintes esclarecimentos:

- Nos períodos de tributação com início em, ou após, 1 de Janeiro de 2010, o tratamento fiscal dos contratos de construção, na definição dada nos respectivos normativos contabilísticos, em tudo o que não seja contrariado pelo disposto no art.º 19º do CIRC, ou noutras disposições que lhes sejam aplicáveis, obedece às regras previstas na NCRF 19, consoante o normativo utilizado pelo sujeito passivo. Isto sem prejuízo do recurso de regras estabelecidas em legislação específica para o respectivo sector de actividade.
- As alterações constantes do DL 159/2009 tiveram como pressuposto base a convergência entre a contabilidade e a fiscalidade, sendo que a partir do momento em que o Decreto-Lei se tornou aplicável, deixou de fazer sentido a manutenção da Circular 5/90 que continha regras que afastavam o regime fiscal das obras de carácter plurianual do respectivo regime contabilístico, ocorrendo a sua revogação.
- Os sujeitos passivos que vinham aplicando na sua contabilidade o tratamento fiscal previsto no art.º 19º do CIRC e explicado pela Circular 5/90 às obras de carácter plurianual e que, por essa razão, tiveram de proceder a ajustamentos contabilísticos em resultado da adopção pela primeira vez da NCRF 19, ficaram sujeitos à aplicação do regime transitório previsto no n.º 1 ou 5 do art.º 5 do DL 159/2009.

Quanto aos sujeitos passivos que vinham aplicando a DC 3/90 e que procediam às correcções fiscais exigidas pelo art.º 19º do CIRC e pela Circular 5/90, na Declaração Modelo 22, deixaram de poder continuar a efectuá-las, dado que foi acolhido no CIRC o tratamento contabilístico. Por esse facto e porque deve ser garantida a igualdade de tratamento entre estes sujeitos passivos e os que aplicavam na sua contabilidade as regras fiscais, foi-lhes aplicado o mesmo prazo (cinco anos) para “reverterem” as correcções fiscais que vinham efectuando.

A Circular 8/2010 vem igualmente prestar esclarecimentos sobre a data que deve ser considerada como de conclusão da obra. O seu §14 considera que a “*data da conclusão*”

da obra coincide com a data da assinatura do auto de recepção provisória, contando-se, desde então o prazo de garantia⁶⁵ legalmente estabelecido ou estipulado no contrato”, isto à semelhança do estabelecido no Código Civil e no CCP (Parte III).

5.6.2. O ACE COMO SOCIEDADE DE TRANSPARÊNCIA FISCAL

De acordo com o art.º 6º do CIRC, os ACE são consideradas Sociedades de Transparência Fiscal (STF) e os n.ºs 1 a 3 desse artigo estabelecem que:

1 – É imputada aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso, a matéria colectável, determinada nos termos deste Código, das sociedades a seguir indicadas, com sede ou direcção efectiva em território português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros:

a) Sociedade civil não constituída sob forma comercial;

b) Sociedades de profissionais;

c) Sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, directa ou indirectamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar⁶⁶, ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público.

2 – Os lucros ou prejuízos do exercício, apurados nos termos deste código, dos agrupamentos complementares de empresas e dos agrupamentos europeus de interesse económico, com sede ou direcção efectiva em território português, que se constituam e funcionem nos termos legais, são também imputáveis directamente aos respectivos membros, integrando-se no seu rendimento tributável.

3 – A imputação a que se referem os números anteriores é feita aos sócios ou membros nos termos que resultarem do acto constitutivo das entidades aí mencionadas ou, na falta de elementos, em partes iguais (...).

Desta forma, o regime da STF caracteriza-se pela imputação aos sócios ou membros das entidades por ele abrangidas dos resultados obtidos pelas sociedades,

⁶⁵ De acordo com o previsto no n.º1 do art.º 397º do CCP, o prazo de garantia inicia-se com a assinatura do auto de recepção provisória, durante o qual o empreiteiro está obrigado a corrigir todos os defeitos da obra.

⁶⁶ A alínea c) do n.º 4 do art.º 6º define grupo familiar: “c) Grupo familiar – o grupo constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal ou de adopção e bem assim de parentesco ou afinidade na linha recta ou colateral até ao 4.º grau, inclusive.”

independentemente da distribuição de lucros. O resultado dessa imputação deverá ser integrado no rendimento tributável dos referidos sócios ou membros para efeitos de IRC, sendo que os ACE não são tributados em IRC, embora permaneçam sujeitos passivos deste imposto. Esta é a principal característica de uma STF, a qual se dá a designação de “*neutralidade fiscal*” e pressupõe a não tributação da sociedade, pois são os seus membros que a compõem que serão tributados em sede de IRC, ou seja, os lucros/prejuízos fiscais ou matéria colectável são imputados, para efeitos de tributação, aos respectivos membros independentemente dos resultados (lucros/prejuízos) contabilísticos distribuídos. Assim, o STF no fim do exercício funciona como um mero imputador de resultados e o que se pretende tributar é os seus membros como se o ACE não existisse, daí o art.º 12º do CIRC prever a respectiva isenção. Deste modo pode-se considerar a existência de uma “*desconsideração da personalidade jurídica*” da STF para efeitos de tributação:

... e estamos pois perante um caso de não sujeição a IRC quanto à obrigação principal (dívida de imposto) e sujeição a IRC quanto às obrigações acessórias (deveres de cooperação)⁶⁷.

Sendo os ACE sujeitos passivos de imposto, ficam obrigados ao cumprimento quer das obrigações acessórias, contabilísticas e declarativas, como sejam:

- Declaração de inscrição, de alteração ou de cessação [alínea a) do n.º 1 do art.º109º do CIRC];
- Declaração periódica de rendimentos [alínea b) do n.º 1 do art.º109º do CIRC];
- Declaração anual de informação contabilística e fiscal [alínea c) do n.º 1 do art.º109º do CIRC].

Este regime tem como objectivo a alcançar os seguintes princípios:

- *Neutralidade fiscal* – princípio ligado à ideia de que para rendimentos idênticos deve verificar-se uma tributação idêntica. Deve-se ter em conta a forma jurídica adoptada pelos sujeitos passivos, sendo tributados os respectivos sócios ou membros como se exercessem directamente;

⁶⁷ SALDANHA SANCHES (1990), pp. 35-46.

- *Combate à evasão fiscal* – evitar a constituição de sociedades em que o principal objectivo é a fuga aos impostos;
- *Eliminação da dupla tributação* – tributar uma única vez o rendimento gerado na esfera dos seus sócios. Deixa de existir a situação de um rendimento ser tributado, num dado momento, em sede de imposto sobre o rendimento das sociedades, a título de lucro, e, noutro momento, em sede de imposto sobre rendimento das pessoas singulares, a título de dividendos.

Uma das práticas que vem reforçar a sujeição dos ACE ao regime de Transparência Fiscal é que as empresas agrupadas respondem solidariamente pelas dívidas do agrupamento, salvo se tiver acordado em sentido contrário com o credor em questão (Base II, n.º 2 da Lei n.º 4/73), embora essa responsabilidade seja sempre subsidiária ao património do agrupamento (n.º 3).

O ACE é uma figura jurídica não abrangida pelo Código das Sociedades Comerciais (CSC), não estando por isso obrigada às exigências deste, nomeadamente à obrigação de constituição de uma reserva legal, sendo que existe obrigação da sua constituição com capital próprio.

5.6.2.1. TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA

Segundo o art.º 12º do CIRC, os ACE, sendo uma STF, estão sujeitos a tributação autónoma em IRC (art.º 81) ou IRS (art.º 73º).

Para evitar que os ACE utilizem determinadas despesas para proceder à distribuição camuflada de lucros e para evitar a fraude e a evasão fiscais, o legislador criou taxas de tributação autónoma a aplicar sobre esse tipo de despesas de forma a dissuadir os ACE a incorrerem nesses custos com elevada regularidade e elevados montantes.

As taxas de tributação autónoma encontram-se previstas no art.º 81º do CIRC, tendo os ACE que pagar o valor correspondente à sua aplicação, no entanto, seguindo os mesmos critérios que se utilizam na imputação do rendimento aos sócios ou membros, esse valor será deduzido ao montante que essas entidades tiverem de pagar em sede do seu

imposto pessoal, seja IRS ou IRC, de acordo com as correcções efectuadas pela DGI, ao abrigo do disposto no art.º 92º do CIRC.

5.6.2.2. IMPUTAÇÃO DE RESULTADOS AOS MEMBROS DO ACE

Aos membros dos ACE será imputado o lucro tributável/prejuízo fiscal proporcional conforme preceitua o n.º 2 do art.º 6º do CIRC, devendo, a imputação aos membros ser efectuado no exercício a que a matéria colectável/lucro tributável diga respeito, pelo que estes devem solicitar atempadamente as demonstrações financeiras do ACE em que participem.

De acordo com o *Principio da Especialização* (ou do Acréscimo), previsto no SNC e no art.º 18º do CIRC, a imputação deve ser efectuada no exercício em que o lucro/prejuízo fiscal da STF diga respeito, sendo necessário que o ACE, agindo como STF, proceda ao encerramento das contas do exercício antes dos sócios/membros, pois caso contrário tal imputação não será possível, e poderá ter de ser “*transferida*” para o exercício seguinte, por não se verificar nenhuma das duas condições preceituadas no art.º 18º n.º 2 do CIRC, isto é, “*eram imprevisíveis*” ou “*manifestamente desconhecidas*”.

O ACE deve enviar aos sócios/membros os documentos de prestação de contas devidamente aprovados em Assembleia-Geral, incluindo a simulação do apuramento do lucro tributável dos membros como proveito. Nos exercícios em que os ACE procederem à distribuição de lucros, os seus membros devem deduzir esse valor, no campo 237 do Quadro 07/DR 22 (Declaração de Rendimentos - Modelo 22) da empresa sócia/membro, a fim de evitar a dupla tributação, desde que os mesmos se encontrem incluídos no resultado líquido. Veja-se um exemplo:

A sociedade Beta, SA é membro de um ACE, e tem uma participação de 50%, tendo recebido no exercício n, 5.000 € a título de participação nos lucros, os quais foram contabilizados numa subconta de “*Outros Rendimentos e Ganhos*” (aplicação do SNC). Nesse mesmo exercício o referido ACE, que é constituído por 2 membros, teve um lucro tributável de 15.000 €.

Correcções a efectuar no Quadro 07 da Declaração de Rendimentos – Modelo 22 (Q07/DR22):

- Campo 205 – Acréscimo de 7.500 € ($15.000 € \times 50\%$);
- Campo 237 – Dedução de 5.000 €, como forma de evitar a dupla tributação dos lucros referentes a n-1 e distribuídos em n.

Raciocínio idêntico deve ser aplicado na imputação dos prejuízos fiscais dos ACE pelo que, quando estas procederem à cobertura de prejuízos contabilísticos, afectando negativamente o “*Resultado Líquido do Exercício*” (Campo 201 do Q07/DR 22) dos sócios/membros, deverá efectuar-se o respectivo acréscimo no Campo 227 do Q07/DR 22.

Veja-se outro exemplo:

A sociedade Beta, SA é membro de um ACE, e tem uma participação de 50%, tendo recebido as demonstrações financeiras do ACE reflectindo um prejuízo fiscal de 10.000 €.

Correcções a efectuar no Quadro 07 da DR 22:

- Campo 227 – Dedução de 5.000 € ($10.000 € \times 50\%$).

Relativamente aos registos contabilísticos da aplicação dos resultados dos ACE e considerando a sua isenção face ao disposto no art.º 12º do CIRC, o resultado contabilístico deverá ser totalmente distribuído aos membros, pois o ACE é uma figura jurídica não abrangida pelo CSC, não estando, por isso, a título de exemplo, obrigado à constituição da reserva legal, conforme já referido.

De notar que, dependendo da duração do ACE e obviamente do ciclo produtivo das obras de construção, poderá haver necessidade de reconhecimento de impostos diferidos, devido à aplicação do método da percentagem de acabamento, sendo necessário proceder às respectivas correcções no Campo 271 e/ou 273 do Q07 da DR22.

5.6.2.3. MAIS-VALIAS OBTIDAS POR ALIENAÇÃO DE IMÓVEL

A mais-valia obtida por um ACE com a alienação de um imóvel, na parte que couber à sociedade membro desse agrupamento, integra a matéria colectável desta, em sede de IRC. No caso da sociedade membro do ACE reinvestir a parte recebida em bens do seu activo fixo corpóreo, beneficia da isenção conferida pelo n.º 1 do art.º 48º do CIRC. Este artigo isenta de IRC as “mais-valias” reinvestidas no ano seguinte aquele em que foram geradas – art.º 48º n.ºs 1 e 4 do CIRC.

Um ACE adquiriu um terreno para instalação da respectiva sede, tendo na liquidação procedido à sua venda. Cada membro integra na sua matéria colectável a mais valia obtida com a alienação. Não se tratando a transacção referida de uma actividade acessória, o tratamento será o mesmo de uma sociedade comercial, podendo cada membro beneficiar do regime de isenção conferido pelo n.º 1 do art.º 48º do CIRC, caso opte pelo reinvestimento.

O rendimento que os membros do ACE receberem, são suas receitas e são integrados no seu rendimento colectável merecendo desta forma, tratamento igual ao de outro qualquer proveito que obtenham, pelo que as mais valias obtidas pelos membros contribuem para formação do seu lucro tributável (art.º 17º do CIRC).

Poderá dizer-se que para os membros do ACE e para o ACE individualmente, por terem personalidades jurídicas e tributárias distintas, o reinvestimento da mais valia realizada pelos membros, em vez de pelo próprio ACE, poderia não ter direito ao benefício fiscal do art.º 48 do CIRC?

Não, a lei desconsidera o ACE como sujeito passivo de imposto, e considera que, nos termos das normas legais, os rendimentos obtidos pelo ACE são imputáveis aos seus membros, pelo que a utilização que por estes lhes é dada constitui a realidade a atender para efeitos da sua inclusão ou exclusão da tributação (art.º 6º e art.º 17º do CIRC).

5.7. PROVISÕES

De acordo com a NCRF 21 – *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, as provisões são constituídas por passivos relativamente aos quais a sua quantia ou tempestividade são incertos e a mesma deve ser reconhecida de acordo com o §13 da norma referida, quando cumulativamente:

- Uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;
- Seja provável que ocorra um exfluxo de recursos que incorpore benefícios económicos, necessário para liquidar a obrigação;
- Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

A norma nos seus §14 e 15, considera que uma obrigação é presente “*quando for mais provável do que não que tal obrigação presente exista à data do balanço*”. O conceito de presente está relacionado com o grau de probabilidade da obrigação. A noção de obrigação inclui não apenas a *obrigação legal* – resultado de um contrato ou da lei, como a *obrigação construtiva* – resultado de perspectivas válidas que aceitarão determinadas responsabilidades, quer através de um padrão de comportamento passado, quer através de uma política divulgada.

Para que uma provisão se qualifique para reconhecimento é essencial que, para além da existência de uma obrigação presente da entidade, também seja provável a saída de recursos que incorporem benefícios para solver a obrigação.

De acordo com os §24 e 25 da NCRF 21, o uso de estimativas é uma parte essencial para a preparação de demonstrações financeiras desde que prejudiquem a sua fiabilidade. Quando uma estimativa fiável não possa ser efectuada, então, nenhum passivo é reconhecido uma vez que se está perante passivos contingentes, apenas sujeitos a divulgação, conforme preceitua o §82 da norma referida.

Para todos os passivos estimados que são registados como uma provisão, a quantia a relevar e a apresentar é constituída pela melhor estimativa, à data do Balanço, da quantia necessária para solver a obrigação.

As estimativas representam juízos de valor e fazem parte das demonstrações financeiras, podendo ter que ser revistas por imposição de outras normas ou por novos acontecimentos que ponham em causa as estimativas efectuadas anteriormente. Essa alteração de estimativas será efectuada de forma prospectiva, ou seja, apenas terão efeitos nas demonstrações financeiras do período e do período futuro.

5.7.1. PROVISÕES PARA GARANTIAS A CLIENTES

A Provisão para Garantias a Clientes é determinada pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas no período de tributação, de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados das garantias a clientes efectivamente suportados nos últimos três anos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos.

Esta provisão será uma das parcelas do numerador da fracção utilizada para a determinação da percentagem de acabamento, sendo adicionada aos demais custos incorridos até à data. Por sua vez, no denominador da fracção são incluídos, a par dos demais custos estimados do contrato, os *“custos estimados de rectificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia”* (§17 da NCRF 19).

Durante o período de garantia⁶⁸, as provisões vão sendo debitadas por contrapartida de uma rubrica de meios financeiros ou de contas a pagar, à medida que vão sendo incorridos os dispêndios relativamente aos quais foi originalmente reconhecida. O saldo remanescente que exista constitui rendimento fiscal no período de tributação em que se verificar a recepção definitiva da obra, na parte em que tenha sido reconhecida como gasto fiscal.

⁶⁸ De acordo com o previsto no n.º1 do art.º 397º do CCP, o prazo de garantia inicia-se com a assinatura do auto de recepção provisória, durante o qual o empreiteiro está obrigado a corrigir todos os defeitos da obra. Daqui a necessidade de se constituir uma provisão para o período de garantia de forma a cobrir eventuais custos que possam existir durante este período. O prazo de garantia varia de acordo com o tipo de defeitos e a alínea *a)* do n.º 2 do mesmo artigo refere-se a um período de 10 anos para casos de defeitos relativos a elementos construtivos estruturais, a alínea *b)* refere-se a 5 anos no caso de defeitos relativos a elementos construtivos não estruturais ou a instalações técnicas e a alínea *c)* refere-se a 2 anos, no caso de defeitos relativos a equipamentos afectos à obra, mas que dela sejam autonomizáveis.

De acordo com o esclarecimento da DGCI (§11 e 12 da Circular 8/2010), se à data da transição para os novos normativos contabilísticos, os sujeitos passivos tiverem contabilizado a Provisão para Garantias a Clientes, assumindo que se tratava de alterações de política contabilística – com aplicação retrospectiva⁶⁹, a quantia acumulada registada a débito de Resultados Transitados constitui uma variação patrimonial negativa, que não pode concorrer negativamente para a formação do resultado, uma vez que nos períodos anteriores a 2010 não se encontrava prevista no CIRC.

Para efeitos fiscais, a data da conclusão da obra coincide com a data da assinatura do auto de recepção provisória, contando-se, desde então, o prazo de garantia legal.

A Provisão para Garantias a Clientes está prevista na alínea *b*) do n.º 1 do art.º 36º do CIRC passa a ser dedutível com o limite estabelecido no n.º 5 do mesmo artigo, a partir do período de tributação que se inicie em, ou após, 1 de Janeiro de 2010.

1 - Podem ser deduzidos para efeitos fiscais as seguintes provisões:

a) (...)

b) As que se destinem a fazer face a encargos com garantias a cliente previstas em contratos de venda e de prestação de serviços;

[alínea *b*) do n.º 1 do art. 36º do CIRC]

*5 – O montante anual da provisão para garantias a clientes a que refere a alínea *b*) do n.º 1 é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantias efectuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a cliente efectivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos.*

(n.º 5 do art. 36º do CIRC)

⁶⁹ De acordo com a NCRF 4 – Alterações de Políticas Contabilísticas, Erros e Omissões.

5.7.2. PROVISÕES PARA PERDAS ESPERADAS

De acordo com a redacção dada pelo n.º 3 do art.º 19º do CIRC, “*não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados*”. No entanto o § 36 da NCRF 19, refere que “*quando for provável que os custos totais do contrato excedam o rédito total do contrato, a perda esperada deve ser reconhecida imediatamente como um gasto.*”

A alteração do CIRC pelo DL 159/2009, apesar de procurar a convergência entre a contabilidade e a fiscalidade, no entanto, continua a não permitir o reconhecimento fiscal imediato das perdas esperadas. Contabilisticamente as perdas tem que ser reconhecidas quando previstas, através de uma provisão e, dado que essas perdas são custos fiscais em períodos seguintes, quando se materializam, dever-se-á verificar a existência de *Activos por Impostos Diferidos - Diferenças Temporárias Dedutíveis*⁷⁰ sobre o montante da provisão não aceite para fins fiscais.

O processamento contabilístico das Provisões para Perdas em Contratos de Construção implica o débito de uma conta de *Provisões para Contratos Onerosos* por contrapartida de uma conta de *Provisões do Período Contratos Onerosos*.

Sendo esta provisão não aceite fiscalmente terá de ser considerada para o apuramento do lucro tributável e ser acrescida no Q7 da M22, visto não se encontrar prevista no art.º 39º do CIRC.

5.8. GESTÃO DOS RESULTADOS ATRAVÉS DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

⁷⁰ A NCRF 25 – *Impostos sobre Rendimento* no seu §5, define *Activos por Impostos Diferidos* como as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros e que sejam respeitantes a:

- Diferenças temporárias dedutíveis;
- Reporte de perdas fiscais não utilizadas; e
- Reporte de créditos não utilizados

As *Diferenças temporárias* são diferenças entre a quantia escriturada de um activo ou de um passivo no balanço e a sua base tributável: As diferenças temporárias podem ser tributáveis ou dedutíveis.

- *Diferenças temporárias tributáveis* – são diferenças temporárias que resultam de quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada;
- *Diferenças temporárias dedutíveis* – são diferenças temporárias de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.

E define *Passivo por Impostos Diferidos*, como as quantias de impostos sobre o rendimento pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis.

A gestão de resultados pode ser concretizada pela escolha discricionária de políticas de contabilização que o normativo contabilístico permite. São exemplos, o método de apuramento de resultados (percentagem de acabamento ou lucro nulo), a política de provisões e a política de reconhecimento de gastos.

O assunto primordial na contabilização dos Contratos de Construção é a imputação do rédito e dos custos do contrato aos períodos contabilísticos em que o trabalho de construção é realmente executado. A NCRF 19 utiliza os critérios de reconhecimento⁷¹ estabelecidos na Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras para determinar o momento em que os réditos e custos dos contratos devam ser reconhecidos como réditos e gastos na demonstração dos resultados.

Conforme já referido, o método da percentagem de acabamento deverá ser aplicado desde que existam estimativas fiáveis, o que exige boas ferramentas e experiência de gestão previsional e orçamental para que o mesmo funcione. O método exige a implementação de um sistema de contabilidade analítica que permita conhecer os gastos e réditos por obras, assim como exige a implementação de orçamentos e de autos de medição que acompanhem a execução e facturação dos trabalhos.

Em termos de controlo de gestão deverá ser efectuado o desdobramento da informação analítica por obras, em que cada uma deverá ter um objecto analítico único e próprio, com a descrição, quantidades e valor de custos e réditos correspondentes, como também deverá ter o orçamento inicial e o reorçamento anual.

Os custos de cada Contrato de Construção deverão ser subdivididos por:

- Mão de obra directa e indirecta relativa a colaboradores afectos ao contrato de construção em causa;
- Materiais consumidos (os materiais que ainda não tenham sido consumidos mas que efectivamente sejam custos, não são considerados como gastos do período, mas sim como inventários);

⁷¹ Os critérios de reconhecimento encontram-se previsto no §81 da Estrutura Conceptual, devendo um item ser reconhecido se: a) *for provável que benefício económico futuro associado com o item flua para ou da entidade; e b) o item tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.*

- Subcontratos;
- Equipamentos próprios e alugados;
- Gastos gerais (onde se incluem os trabalhos especializados inerentes a estudos e projectos que sejam imputáveis ao contrato de construção específico).

Uma vez que cada contrato envolve recursos consideráveis, tanto de mão de obra como de materiais e subempreitadas, é necessário elaborar um sistema informático adequando que permita determinar custo e o lucro obtido em cada contrato em separado, de igual modo deverá ser elaborado um módulo de orçamentação que possibilite a divisão dos custos por especialidade apresentada (estaleiro, movimentos de terra, estruturas de betão, dragagens e outros).

6. IMPLICAÇÕES FISCAIS EM IVA NOS CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

A Directiva 2006/69/CE⁷² de 24 de Julho, foi transposta para o ordenamento jurídico português pelo DL 21/2007, de 29 de Janeiro e introduziu alterações profundas no CIVA, no que respeita à tributação dos serviços de construção e ainda ao nível das operações imobiliárias em Portugal, sendo que estas não fazem parte do âmbito do estudo desta dissertação e sempre que se falar nelas será em contexto e apenas como referência.

O Regime de Exigibilidade do IVA nas Empreitadas e Subempreitadas de Obras Públicas regulado pelo DL 204/97, de 9 de Agosto, por consequência do DL 21/2007, deixa de ser aplicável às empreitadas e subempreitadas de obras públicas cujo imposto seja devido pelo adquirente, ou seja, perde a sua qualidade quando aplicado simultaneamente com a regra de reversão.

O DL 21/2007 e o Ofício n.º 30101/2007⁷³ da Direcção de Serviços do IVA - DGCI de 24 de Maio de 2007 são a base legislativa da problemática sobre a aquisição de serviços de construção civil.

6.1. AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO NO TERRITÓRIO NACIONAL

O DL 21/2007 veio introduzir profundas alterações à regra geral do IVA no que se refere à tributação de serviços de construção, alterando as regras de incidência, liquidação, pagamento e as principais obrigações a cumprir por parte dos adquirentes e dos prestadores de serviços de construção civil, a partir de 1 de Abril de 2007.

Relativamente a algumas prestações de serviços relacionados com bens imóveis, nomeadamente nos trabalhos de construção civil realizados por empreiteiros e

⁷² Esta Directiva introduz uma simplificação das regras de combate à fraude e à evasão fiscal e além desta transposição pelo DL 21/2007, também se transpôs para o ordenamento jurídico interno, pela Lei n.º 33/2006 de 28/07, a problemática relativa a desperdício, resíduos e sucatas recicláveis (em vigor a 1 de Outubro de 2006).

⁷³ Este ofício revoga o Ofício n.º 30100 da Direcção de Serviços do IVA – DGCI, de 28 de Março de 2007, em virtude de o ponto 1.5 do Ofício 30100 suscitar dúvidas na sua aplicação. A DGCI considerou oportuno reanalisar a questão e aproveitou a oportunidade para esclarecer não apenas essa dúvida como também os pontos 1.6.2 alínea b), ponto 4.3, ponto 5 e Lista I.

subempreiteiros, este Decreto-Lei introduziu na ordem jurídica portuguesa a *inversão do sujeito passivo do IVA (reverse charge)*, passando para o adquirente ou destinatário daqueles serviços a responsabilidade de liquidação do IVA, quando sejam sujeitos passivo com direito à dedução total ou parcial do imposto. Assim o adquirente dos serviços de construção civil na presença destas situações, liquidará e deduzirá simultaneamente o imposto.

A aplicação deste regime cinge-se aos serviços de construção civil, não sendo extensível a toda e qualquer operação praticada no sector da construção.

Para um melhor enquadramento deste tema, é importante realçar alguns conceitos que enformam e delimitam os temas aqui tratados. O ponto 1.3 do Ofício n.º 30101/2007 especifica o conceito de serviços de construção civil:

Consideram-se serviços de construção civil todos os que tenham por objecto a realização de uma obra, englobando todo o conjunto de actos que sejam necessários à sua concretização.

Por outro lado, deve entender-se por obra⁷⁴ todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis, bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo, seja de natureza pública ou privada.

Devemos salientar que no âmbito desta regulamentação, a definição de *serviços de construção civil* é muito mais abrangente que o conceito de empreitada, referida no art.º 1207º do Código Civil e já definido nesta dissertação e que o conceito de subempreitada, referida no art.º 1213º do mesmo código, como “ (...) contrato pelo qual um terceiro se obriga para com o empreiteiro a realizar a obra a que este se encontra vinculado, ou uma parte dela. ”.

Também o conceito de obra, para efeitos do enquadramento em IVA, não é o que resulta implicitamente da definição de empreitadas e subempreitadas contidas no Código Civil, e pela definição se retira que o conceito de “*Obra*” se aplica à generalidade das

⁷⁴ O conceito de obra para efeitos de IVA aplica-se à generalidade das situações e não apenas quando intervêm empresas que tenham de possuir Alvarás ou títulos de registo conforme refere o DL 12/2004, de 9 de Janeiro, já referido anteriormente.

situações e não apenas quando intervêm empresas que tenham de possuir Alvará ou Título de Registo.

Em virtude de o enquadramento em IVA se basear em transmissões de bens e prestações de serviços, a DGCI considerou importante apresentar lista exemplificativa destes serviços, nos Anexos I e II do Ofício n.º 30101/2007⁷⁵.

6.2. INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO DE IVA

6.2.1. SUJEITO PASSIVO QUE SE QUALIFICA COMO ADQUIRENTE

Ao nível do sujeito passivo adquirente e para que se verifique a “*Inversão do Sujeito Passivo*”, através da alínea j) do n.º 1 do art.º 2º do CIVA, introduzida pelo DL 21/2007, passou a ser necessário a verificação das seguintes condições:

- Sejam pessoas singulares ou colectivas que, de modo independente, exerçam com continuidade, actividades de natureza comercial, industrial e de prestação de serviços (alínea *a*) do n.º 1 do art.º 2º do CIVA);
- Disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional;
- Pratiquem operações que confirmam direito à dedução total ou parcial do imposto, ou seja, não pratiquem exclusivamente operações isentas, podem ser sujeitos passivos mistos, independentemente do método utilizado para o exercício do direito à dedução (afecção real ou pró rata) (art.º 9º do CIVA);
- Sejam adquirentes de serviços de construção civil;
- Adquiram os serviços em regime de empreitada ou subempreitada.

A não Inversão do Sujeito passivo ocorre quando o adquirente:

- Não é um sujeito passivo (alínea *a*) do ponto 1.6.2 do Ofício n.º 30101/2007);

⁷⁵ Ver Anexos VI e VII a este trabalho.

- É sujeito passivo que pratica exclusivamente operações isentas e não previstas na alínea *b*) do n.º 1 do art.º 20º do CIVA (alínea *b*) do ponto 1.6.2 do Ofício n.º 30101/2007);
- É sujeito passivo que apenas efectua aquisições intracomunitárias, nos termos da alínea *c*) do n.º 1 do art.º 2º do RITI (Estado e demais pessoas colectivas de direito público abrangidas pelo disposto no n.º 2 do art.º 2 do CIVA e qualquer outra pessoa colectiva não sujeita passivo no termos do CIVA (alínea *c*) do ponto 1.6.2 do Ofício n.º 30101/2007).

Desta forma, a liquidação do IVA, nos trabalhos de construção civil prestados por empreiteiros e subempreiteiros passa a ser da responsabilidade do sujeito passivo adquirente dos serviços, o qual pode exercer o direito à dedução de acordo com o disposto nos art.ºs 19º a 26º do CIVA, desde que este seja um sujeito passivo que realize operações que conferem direito à dedução total ou parcial do imposto. Por outro lado, as facturas emitidas pelos prestadores de serviços (empreiteiros/ subempreiteiros), deverão conter, nos termos do n.º 13 do art.º 35º do CIVA, a expressão “*IVA devido pelo adquirente*”.

O fornecedor dos serviços de construção civil pode exercer o direito à dedução do IVA suportado para a realização de tais operações nos termos do art.º 19º e seguintes, designadamente da alínea *c*) do n.º 1 do art.º 19 do CIVA.

6.2.2. ÂMBITO DA REGRA DE INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO

No Ofício n.º 30101/2007 são transcritas as linhas orientadoras subjacentes ao DL 21/2007, orientadoras da aplicação da regra de inversão do sujeito passivo e que terão que verificar duas condições reais específicas:

- As actividades terão que ser desenvolvidas no âmbito de uma obra;
- O prestador terá que facturar um serviço de construção civil propriamente dito ou quaisquer outros com eles relacionados e necessários à sua realização (aluguer ou colocação de andaimes, aluguer de gruas e outros bens, serviços de projectistas ou de arquitectura, remoção de entulhos, etc.).

Neste âmbito não se consideram serviços de construção civil abrangidos pela regra da inversão do IVA, os bens que tenham qualidade de bens móveis, isto é, bens que não estejam ligados materialmente ao bem imóvel com carácter de permanência e a mera transmissão de materiais ou outros bens (sem a respectiva instalação ou montagem por parte de quem os fornece). A entrega de bens, com montagem ou instalação na obra, considera-se abrangida pela regra de inversão desde que se trate de entregas no âmbito de trabalhos contemplados pela Portaria 19/2004, de 10 de Janeiro, do Ministério das Obras Públicas, independentemente de o fornecedor ser ou não obrigado a possuir Alvará ou Título de Registo, nos termos no DL 12/2004, de 9 de Janeiro.

Entende-se que o valor global da factura, independentemente de haver ou não discriminação de vários itens e da facturação ser conjunta ou separada, é abrangido pela regra de inversão de sujeito passivo.

6.3. INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO DE IVA E TIPO DE SUJEITO PASSIVO

6.3.1. ENTIDADES PARTICULARES

Se o sujeito passivo, não se qualificar como um sujeito passivo para efeitos de IVA, como acontece com os particulares, não haverá, em regra, inversão do sujeito passivo de IVA. No entanto se a aquisição de serviços de construção civil, por parte do particular, se destinar ao exercício de uma actividade de construção ocorrerá a inversão, devendo o particular informar o prestador de serviços de construção desse facto.

Se o adquirente dos serviços de construção civil for um sujeito passivo que pratica exclusivamente operações isentas abrangidos pelos n.ºs 29º e 30º do art.º 9º⁷⁶ ou pelo art.º 53º⁷⁷ do CIVA, não haverá inversão do sujeito passivo de IVA relativamente à aquisição de serviços de construção civil. Assim, um sujeito passivo que pratique exclusivamente

⁷⁶ Relativo à tributação do IVA nas operações imobiliárias e à renúncia à isenção de IVA relativamente a essas actividades, que não fazem parte do âmbito deste estudo.

⁷⁷ O regime de isenção de IVA que se encontra previsto no art.º 9, apenas é atribuído se a actividade desenvolvida constar do art.º 9º, ou seja, independentemente do volume de negócios, a actividade é isenta de IVA. O regime especial de isenção de IVA que se encontra previsto no art.º 53º é atribuído quando o volume de negócios atingido pelo sujeito passivo seja inferior ou igual a 10.000 €, nada tendo sido tida em consideração a actividade desenvolvida.

operações isentas e não previstas na alínea b) do n.º 1 do art.º 20⁷⁸ do CIVA, não é abrangido pela Inversão do Sujeito Passivo.

6.3.2. ESTADO, AUTARQUIAS, REGIÕES AUTÓNOMAS OU OUTRAS PESSOAS COLECTIVAS DE DIREITO PÚBLICO

Não há inversão do sujeito passivo de IVA quando o adquirente dos serviços de construção civil se tratar do Estado e demais pessoas colectivas de direito público que se enquadrem no n.º 2 do art.º 2º do CIVA, e qualquer outra pessoa colectiva que não seja sujeito passivo de IVA nos termos do CIVA, e nas situações em que apenas são sujeitos passivos porque efectuem aquisições intracomunitárias, nos termos da alínea c) do n.º 1 do art.º 2º e do art.º 5º do RITI.

No caso do Estado, Autarquias, Regiões Autónomas e outras pessoas colectivas de direito público que apenas praticam operações não sujeitas a IVA, nos termos do n.º 2 do art.º 2º do CIVA, ou quando sejam sujeitos passivos porque praticam operações que se enquadrem no âmbito do n.º 3 do mesmo artigo, só haverá inversão dos sujeito passivo quando se trate de aquisição de serviços directamente relacionados com a actividade sujeita, competindo ao adquirente dos serviços informar o prestados de serviços do destino dos mesmos.

⁷⁸ Art.º 20º do CIVA:

1 – Só pode deduzir o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:

a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;

b) Transmissões de bens e prestações de serviços que consistam em:

I) Exportações e operações isentas nos termos do artigo 14º;

II) Operações efectuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efectuadas no território nacional;

III) Prestações de serviços cujo valor esteja incluído na base tributável de bens importados, nos termos da alínea b) no n.º 2 do artigo 17º;

IV) Transmissões de bens e prestações de serviços abrangidos pelas alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 e pelos n.ºs 8 e 10 do artigo 15º;

V) Operações isentas nos termos dos n.ºs 27) e 28) do artigo 9º, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade Europeia ou que estejam directamente ligadas a bens, que se destinem a ser exportados para países não pertencentes à mesma Comunidade;

VI) Operações isentas nos termos do artigo 7º do Decreto-Lei nº 394-B/84, de 26 de Dezembro.

2 – Não confere, porém, direito à dedução do imposto respeitante a operações que dêem lugar aos pagamentos referidos na alínea c) do n.º 6 do artigo 16º.

2 – O Estado e demais pessoas colectivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência.

3- O Estado e as demais pessoas colectivas de direito público referidas no número anterior são, em qualquer caso, sujeitos passivos do imposto, quando exerçam algumas das seguintes actividades e pelas operações tributáveis delas decorrentes, salvo quando se verifique que as exerçam de forma não significativa:

- a) Telecomunicações;*
- b) Distribuição de água, gás e electricidade;*
- c) Transporte de bens;*
- d) Prestação de serviços portuários e aeroportuários;*
- e) Transporte de pessoas;*
- f) Transmissão de bens novos cuja produção se destina a venda;*
- g) Operações de organismos agrícolas;*
- h) Exploração de feiras e de exposições de carácter comercial;*
- i) Armazenagem;*
- j) Cantinas;*
- l) Radiodifusão e radiotelevisão*

(n.ºs 2 e 3 do art.º 2º do CIVA)

6.3.3. SUJEITOS PASSIVOS MISTOS

Sujeitos passivos mistos são aqueles que exercem em simultâneo uma actividade sujeita ao regime geral de tributação e uma actividade isenta, isto é, operações que conferem direito à dedução e outras que não conferem direito à dedução. A primeira actividade está sujeita ao regime geral de tributação e a segunda está isenta de IVA, nos termos do n.º 31 do art.º 9º do CIVA, havendo lugar à aplicação da regra de inversão do

sujeito passivo, independentemente do método utilizado para o exercício do direito à dedução [*afecção real*⁷⁹ ou *pro rata*].

Assim quando o adquirente dos serviços de construção civil não tem o direito integral à dedução, assumindo-se como um sujeito passivo misto, pode deduzir o IVA autoliquidado pela aquisição desses serviços, de acordo com os art.ºs 19º e 21º do CIVA, efectuando-se a dedução de acordo com um dos métodos constantes do art.º 23º do CIVA: *afecção real* ou *pro-rata*.

Sintetizamos de seguida no quadro abaixo o enunciado:

QUADRO 20 - TIPOS DE SUJEITOS PASSIVOS E SUA QUALIFICAÇÃO PARA A INVERSÃO DE SUJEITO PASSIVO

Adquirente	Enquadramento de IVA	Serviços de Construção Civil	Regra de Inversão
Particular	Não sujeito passivo	Qualquer	Não se aplica
- Sujeito Passivo IRC - Sujeito Passivo IRS (Categoria B)	Regime normal	Qualquer	Aplica
	Regime misto		
	Sujeito passivo isento	Casos em que renuncia (art.º12º CIVA)	Aplica
		Outro qualquer	Não aplica
Estado	Actividade sujeita	Não isento	Aplica
		Isento	Não aplica
	Actividade isenta	Qualquer	Não aplica

Fonte: Elaboração própria com base no Ofício n.º 30101/2007

Podemos concluir que, considerando o disposto na alínea j) do n.º 1º do art. 2º do CIVA e os esclarecimentos facultadas pelo Ofício n.º 30101/2007 da DGI, a regra de inversão do sujeito passivo aplica-se tendo em conta os seguintes factores:

⁷⁹TRAVANCA, DUARTE em *IVA na Construção Civil e no Imobiliário* define *Método de Afecção Real* como um método que separa claramente as operações sujeitas a IVA e que conferem direito à dedução, das operações isentas relativamente às quais está excluído o exercício de direito à dedução do IVA suportado a montante, ou seja:

- Se o IVA suportado estiver relacionado com a actividade tributada, pode esse IVA ser deduzido ao valor liquidado nessa actividade;

- Se o IVA suportado estiver relacionado com a actividade isenta, não poderá ser deduzido ao IVA liquidado na actividade tributada. O IVA suportado será neste caso um custo que acrescerá ao valor de aquisição de bens e serviços, e

O *Método Pro Rata* ou *Método da Percentagem de Dedução* permite que a dedução seja efectuada tendo em conta a percentagem de dedução (*pro rata*) determinada nos termos do art.º 23º do CIVA.

- O tipo de serviços prestados: serviços de construção civil;
- O tipo de adquirente dos serviços deve ser sujeito passivo de IVA em Portugal, aqui justificando, operações que confirmam total ou parcialmente o direito à dedução do IVA.

6.4. EXIGIBILIDADE

Nos termos da alínea *b*) do n.º 1 do art.º 7 do CIVA, nas prestações de serviços o imposto é devido e torna-se exigível no momento da sua realização. Nestes termos, deve o adquirente no caso dos adiantamentos, proceder desde logo à autoliquidação do IVA que é devido pelo montante pago e, nos restantes casos, proceder à liquidação do IVA com referência ao período em que o mesmo se mostre exigível.

O mecanismo de autoliquidação poderá ser benéfico para as empresas, uma vez, que já não teriam que pré-financiar o IVA, ou seja, procederem ao pagamento do IVA à administração fiscal antes de ter sido cobrado aos seus clientes.

Na eventualidade de qualquer atraso na autoliquidação do IVA por parte do adquirente, mesmo que por causa imputável ao fornecedor, acarreta-lhe responsabilidade contra-ordenacional e o eventual pagamento de juros pelo atraso.

6.5. OBRIGAÇÕES CONTABILÍSTICAS E OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS

Nos termos do n.º 1 do art.º 44º do CIVA, a contabilidade deve ser organizada de forma a ser possível obter o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, possibilitando o seu controlo de forma a ser possível e permitindo o preenchimento da declaração periódica do imposto. Assim, e por imposição legal, é obrigatória a relevação distinta dos valores de IVA inerentes à aplicação da regra da “*inversão do sujeito passivo*”, pelo que a estrutura de contas da contabilidade do sujeito passivo deve ser adaptada a esta nova realidade.

Esta necessidade resulta do facto de a factura emitida pelo prestador de serviço não conter nenhum valor de liquidação de IVA, apresentando apenas o valor do serviço

prestado e a expressão “*IVA DEVIDO PELO ADQUIRENTE*”, competindo ao adquirente proceder à liquidação do IVA, através de uma auto-liquidação, e na medida em que tal serviço é também dedutível, evidenciará o facto, através da dedução do IVA correspondente.

Em termos de registo teremos:

A) Na contabilidade do adquirente as contas discriminadas da seguinte forma:

2432 – IVA dedutível

243211 – IVA dedutível – Regra Geral

243211 x – Estrutura desagregada da aquisição por taxa e por finalidade

243212 – IVA dedutível – Inversão do Sujeito Passivo

243212 x - Estrutura desagregada da aquisição por taxa e por finalidade

2433 – IVA liquidado

243311 – IVA liquidado – Regra Geral

243311 x – Estrutura desagregada das vendas e/ou prestação de facturas
por taxas

243312 – IVA liquidado – Inversão do Sujeito Passivo

243312 x – Estrutura desagregada da aquisição por finalidades e taxas

As contas 243212 e 243312 apresentam o mesmo saldo, uma a débito e outra a crédito.

Na *Declaração Periódica de IVA* os campos referentes ao imposto dedutível apresentam a junção destas duas situações, sendo que para efeitos de controlo, as contras que contem as operações que deram origem ao imposto dedutível, quer ao imposto liquidado pela reversão do sujeito passivo deverão ser desagregadas evidenciando as aquisições numa e noutra situação.

B) Na contabilidade do Prestador de Serviços contas discriminadas da seguinte forma:

7211 – Vendas IVA liquidado – Regra Geral

7211 x – Estrutura desagregada das vendas e/ou prestação de serviços de facturas estruturada por taxas

7212 – Vendas IVA liquidado – Inversão do Sujeito Passivo

7212 x – Estrutura desagregada das vendas e/ou prestação de serviços de facturas estruturada por taxas

Relativamente ao prestador de serviços é normal que os seus diversos clientes tenham diferentes enquadramentos de IVA, originando facturas que evidenciam quantitativamente o IVA e facturas que não o evidenciam, pelo que será necessário a desagregação de contas por estas duas situações conforme evidenciamos acima.

Na *Declaração Periódica de IVA* os campos referentes à base tributável (campos 1, 3 ou 5) resultam de um agregado encontrado pela conjugação de parte da conta 72 – Prestação de Serviços, sujeita a IVA e pela conta 62.1 – Subcontratos, sujeita a auto-liquidação, traduzindo-se numa nova realidade de base tributável.

Os campos referentes ao imposto liquidado (campos 2, 4 ou 6) deverão integrar a aplicação da taxa de IVA correspondente ao agregado da conta 72 – Prestação de Serviços, sujeita a IVA e pela conta 62.1 – Subcontratos, sujeita a auto-liquidação, de forma a poder existir um auto-controlo entre a base tributável e o correspondente imposto a favor do Estado.

No campo 8 deverá incluir-se a parte da conta 72 – Prestação de Serviços, sujeita a inversão do sujeito passivo na facturação a clientes, ou seja, o valor total das facturas que têm inserida a expressão “*IVA DEVIDO PELO ADQUIRENTE*”, as quais foram liquidadas pelo adquirente. Nos campos 20 a 24 referentes ao imposto dedutível também deverá ser incluído o valor do IVA, correspondente a aplicação da regra de inversão do sujeito passivo nos adiantamentos recebidos dos clientes e nos adiantamentos pagos aos subempreiteiros.

6.6. REEMBOLSOS

A prática de inversão de sujeito passivo conduz a que os fornecedores fiquem com mais facilidade em crédito de imposto, com a consequente necessidade de recorrerem com mais frequência a pedidos de reembolso de IVA.

A existência de IVA a reaver do Estado origina a existência de um maior controlo dos serviços sobre as operações praticadas, dado que, um pedido de reembolso obrigar a um processo de fornecimento de múltiplas informações sobre clientes, fornecedores e regularizações efectuadas, podendo ocorrer à necessidade de prestar garantia bancária, podendo esta situação causar significativos constrangimentos financeiros desnecessários. De forma a contrariar esta situação foi publicado o Despacho Normativo n.º 31-A/2008 da DGCI, que estabelece que o reembolso do IVA aos sujeitos passivos que efectuem operações em que mais de 75% dessas transacções estão abrangidas pela regra da inversão, beneficiarão de um prazo de reembolso de 30 dias.

7. ANÁLISE DE TRÊS CASOS ENVOLVENDO CONSÓRCIOS

Iremos iniciar a análise com a apresentação de uma Proposta de Concurso Público com a tipologia de tramitação procedimental – Concurso Limitado Internacional com Prévia Qualificação, para um concurso de empreitada abrangido pelo DL 34/2009, que estabelece medidas excepcionais de contratação pública, a vigorar em 2009 e 2010, destinadas à rápida execução dos projectos de investimento público considerados prioritários, permitindo assim fomentar a economia.

De seguida iremos efectuar uma projecção exemplificativa da repartição das facturações emitidas ao Dono de Obra por parte das consorciadas, assim como a repartição dos respectivos custos que cada consorciada tem que suportar de forma a repor o Princípio da Igualdade subjacente aos Consórcios.

Para facilitar a apresentação do tema e possibilitar a sua análise, foi desenvolvido um exemplo de programa de concurso, ressaltando aqui que as informações apresentadas não são as reais.

7.1. PROPOSTA DE CONCURSO LIMITADO INTERNACIONAL COM PRÉVIA QUALIFICAÇÃO

A Proposta de Concurso com tipo de tramitação procedimental – Concurso Limitado Internacional com Prévia Qualificação que aqui se apresenta, é exemplificativa de uma proposta com permissão para Associações em Agrupamentos de Empresas nomeadamente através de Consórcio Externo. Assim:

PROPOSTA DE CONCURSO “EXEMPLO”: Concurso Limitado Internacional com Prévia Qualificação para a execução das obras de modernização para a Fase X do Programa de Modernização das Escolas com Ensino Secundário – Lote XYZ

De acordo com o CCP, o presente Concurso será desenvolvido em duas fases, seguindo o *Modelo Complexo*:

- **1ª Fase** – A apresentação de Candidaturas e Qualificação dos Candidatos é pública e a nível internacional, sendo que foi publicada no Suplemento do Jornal Oficial da União Europeia (<http://ted.europa.eu/TED/main/HomePage.do>). Dos candidatos o Júri seleccionou aqueles que passaram à 2ª Fase;
- **2ª Fase** – Apresentação e Análise das Propostas e Escolha do Adjudicatário, sendo esta fase limitada aos candidatos seleccionados na 1ª Fase, na qual os candidatos apresentaram propostas para a prestação dos serviços definidos no Caderno de Encargos, para selecção da melhor proposta por parte do Júri.

A presente proposta de concurso determina no seu art.º 6 as “*Condições de admissibilidade ao concurso e modalidade jurídica de associação*”.

- Os candidatos poderão apresentar-se individualmente a concurso ou poderão apresentar-se em conjunto com outras entidades, sem que entre elas exista qualquer modalidade jurídica de associação, desde que todas as entidades em questão, e apenas essas, se associem, antes da celebração do contrato, na modalidade jurídica de ACE ou de Consórcio Externo, nos termos do DL 231/81 (art.º 5), com sede em Portugal, com a indicação clara da modalidade de associação escolhida e da participação qualitativa e quantitativa de cada empresa constituinte, e possuam condições legais adequadas ao exercício de actividade compatível com o objecto do concurso.
- Todos os membros do agrupamento concorrente são solidariamente responsáveis perante o dono de obra, pela manutenção da sua proposta, assumindo as consequências legais. Sendo que qualquer alteração na composição do agrupamento concorrente terá que ser autorizada pelo dono de obra, sob pena de exclusão do concurso, e no caso de um dos elementos deixar de fazer parte integrante do agrupamento concorrente, a sua quota de responsabilidade transitará, na totalidade, para os restantes elementos, sem prejuízo do dono de obra, querendo, dizer que qualquer prejuízo que daí advenha não poderá ser imputado ao dono de obra.

- Na associação por Consórcio Externo, o contrato deverá indicar a percentagem de participação de cada uma das empresas, assim como designar uma delas para o desempenho das funções de “*Chefe de Consórcio*”, sem prejuízo da responsabilidade solidária das restantes.

Os adjudicatários, durante a fase de concurso decidiram apresentar-se em conjunto, celebrando um agrupamento que revestiu a forma de Consórcio Externo, nos termos do art.º 5 do DL 231/81 de 28 de Julho, pelo que o Contrato de Consórcio Externo foi elaborado com respeito pelas regras vertidas no diploma referido e que é regulador deste instrumento contratual. Assim, conforme exigido pelo programa de concurso, foi elaborada, antes da celebração do contrato com o dono de obra, o Contrato de Consórcio Externo entre as entidades que constituem o agrupamento, conforme se segue:

CONTRATO DE CONSÓRCIO EXTERNO⁸⁰

Entre a:

Sociedade Alfa, S.A., com sede em (...), com o número único de matrícula e pessoa colectiva (...), titular do Alvará de construção civil n.º (...), aqui representada por (...) titular do B.I. (...);

a,

Sociedade Beta, SA, com sede em (...), com o número único de matrícula e pessoa colectiva (...), titular do Alvará de construção civil n.º (...), aqui representada (...), titular do B.I. (...);

a,

Sociedade Ypsilon, SA, com sede em (...), com o número único de matrícula e pessoa colectiva (...), titular do Alvará de construção civil n.º (...), aqui representada (...), titular do B.I. (...);

a,

⁸⁰ O Contrato de Consórcio Externo está efectuado com base no DL 231/81, assim como inclui cláusulas que pretendem regular as relações entre as consorciadas.

Sociedade Kappa, SA, com sede em (...), com o número único de matrícula e pessoa colectiva (...), titular do Alvará de construção civil n.º (...), aqui representada (...), titular do B.I. (...);

É acordado e reduzido a escrito o presente contrato de consórcio, que as partes outorgantes se obrigam mútua e reciprocamente a cumprir e que se regerá pelas seguintes cláusulas:

TÍTULO I

DENOMINAÇÃO, DOMICILIO, OBJECTO E NATUREZA, FORMA E VIGÊNCIA

CLÁUSULA 1ª

(Denominação do Consórcio – art.º 15 do DL 231/81)

1 – Entre as partes ora outorgante é constituído um consórcio com a seguinte denominação: “ (...)”;

2 – As partes ora outorgantes são adiante designadas por membros do consórcio ou por parceiros.

CLÁUSULA 2ª

(Domicilio do Consórcio)

O domicílio do consórcio é na sede da empresa (...), sita na (...).

CLÁUSULA 3ª

(Objecto e Natureza do Consórcio – art.º 2º do DL 231/81)

1 – O consórcio ora criado tem por objecto a execução das obras de modernização para a Fase x do programa de modernização das escolas para o ensino secundário - Lote XYZ.

2 – A referida empreitada envolve o esforço conjunto e concertado das capacidades complementares dos membros do Consórcio que assumem a responsabilidade conjunta pela integral execução da empreitada.

3 – O presente contrato tem por objecto, para além da própria constituição do Consórcio, a definição das contribuições, atribuições, relações, direitos e deveres dos membros do consórcio, com vista à execução do projecto

CLÁUSULA 4º

(Forma de Consórcio – art.º 3º do DL 231/81)

O consórcio ora celebrado revestirá a forma de consórcio externo, não pretendendo os membros do consórcio constituir uma sociedade ou qualquer outra entidade dotada de personalidade jurídica.

CLÁUSULA 5º

(Duração do Consórcio/Vigência – Alínea c) do n.º 1 do art.º 11º do DL 231/81)

O presente contrato entra em vigor na data da sua assinatura por todos os membros do consórcio e vigorará pelo período de execução da empreitada.

TÍTULO II

CONSELHO DE ORIENTAÇÃO E FISCALIZAÇÃO, CHEFE DE CONSÓRCIO, FUNÇÕES INTERNAS E EXTERNAS DO CHEFE DO CONSÓRCIO E AS RELAÇÕES INTERNAS

CLÁUSULA 6º

(Conselho de Orientação e Fiscalização – art.º 7º do DL 231/81)

1 – É instituído um Conselho de Orientação e Fiscalização, que será o órgão máximo da estrutura do consórcio.

2 – O Conselho de Orientação e Fiscalização é composto por um representante legal de cada um dos membros do consórcio, o qual pode delegar os seus poderes.

3 – Ao Conselho de Orientação e Fiscalização compete:

- Estabelecer o plano geral dos trabalhos e definir a repartição concreta de tarefas pelos membros do consórcio;*
- Controlar a execução dos trabalhos;*

- *Orientar e fiscalizar a actuação do Chefe de Consórcio;*
- *Decidir os diferendos entre os membros do consórcio;*
- *Pronunciar-se sobre qualquer assunto que lhe seja submetido por um dos membros do consórcio;*

4 – As deliberações do Conselho de Orientação e Fiscalização serão tomadas por unanimidade.

5 – O Conselho de Orientação e Fiscalização reunirá à solicitação de qualquer dos membros do consórcio.

6 – As deliberações do Conselho de Orientação e Fiscalização serão sempre registadas em acta, assinada por todos os presentes.

CLÁUSULA 7º

(Chefe do Consórcio – art.º 12º do DL 231/81)

1 – O Chefe do Consórcio é a empresa Sociedade Alfa, SA., enquanto empresa líder do projecto.

2 – Ao Chefe do Consórcio compete:

- *A direcção administrativa e jurídica do Consórcio;*
- *A execução das deliberações do Conselho de Orientação e Fiscalização*

CLÁUSULA 8º

(Funções Internas e Funções Externas do Chefe de Consórcio – art.º 13º e 14º do DL 231/81)

1 – Internamente, cabe ao Chefe de Consórcio:

- *Organizar a cooperação e coordenação técnica entre os membros do consórcio na realização do objecto do consórcio, bem como a promoção das medidas necessárias à execução do projecto, empregando a diligência de um gestor criterioso e ordenado;*
- *Convocar o Conselho de Orientação e Fiscalização;*

- *Executar as orientações do Conselho de Orientação e Fiscalização.*

2 – Externamente, cabe ao Chefe do Consórcio, através dos Directores de Obra designados, representar os interesses dos membros do consórcio no âmbito da empreitada, sendo-lhes conferidos pelas partes os poderes de representar o consórcio nas relações com os organismos responsáveis pela análise, acompanhamento, fiscalização, controlo e auditoria do projecto, sendo interlocutores privilegiados, e neste âmbito assegurarão a transmissão de informação e diligências por si desenvolvidas aos membros do consórcio.

Deverá disponibilizar, nos prazos estabelecidos, os elementos que lhe sejam solicitados (seus e dos restantes membros do consórcio) pelas entidades competentes.

CLÁUSULA 9º

(Relações entre as Consorciadas e o Chefe do Consórcio – art.º 8º do DL 231/81)

Os membros do consórcio obrigam-se a prestar ao chefe do consórcio o seguinte:

- 1 – Todas as informações necessárias à resolução de questões técnicas ou consorciais;*
- 2 – Todos os elementos, documentos e acções necessárias ao cumprimento, pelo Chefe do Consórcio, das funções externas;*
- 3 – Todas as informações necessárias ao acompanhamento e controlo, nomeadamente os dados para a verificação da execução da empreitada;*
- 4 – Informar sobre a progressão dos trabalhos.*

TÍTULO III

(CONTRIBUIÇÕES, PRESTAÇÕES, RELAÇÕES E RESPONSABILIDADE DAS CONSORCIADAS E INCUMPRIMENTO)

CLÁUSULA 10º

(Contribuições)

1 - Para efeitos do presente contrato, as consorciadas contribuição para a execução do mesmo da seguinte forma:

Sociedade Alfa, SA. ----- 25%

Sociedade Beta, SA ----- 25%

Sociedade Ypsilon, SA ----- 25%

Sociedade Kappa, SA -----25%

2 – As contribuições constantes do n.º 1 poderão ser modificadas por mútuo consentimento das consorciadas, em função de outros trabalhos que lhes venham a ser adjudicados ou suprimidos pelo Dono da Obra.

3 – No caso de existirem novas adjudicações de trabalhos, as partes acordarão nas suas contribuições para a execução dos trabalhos respectivos.

CLÁUSULA 11º

(Prestação)

Cada uma das consorciadas obriga-se a executar os trabalhos correspondentes à sua contribuição.

CLÁUSULA 12º

(Relações e Responsabilidades das Consorciadas)

1 – Das Consorciadas perante o Dono de Obra, todos os membros do consórcio são solidariamente responsáveis entre si e assumem a responsabilidade solidária pela integral execução da empreitada, ou seja:

- *Qualquer das Consorciadas é responsável pelo integral cumprimento do contrato celebrado com o Dono de Obra.*
- *No caso do Dono da Obra aplicar multas por atraso de execução, estabelece-se o seguinte regime:*
 - a) As multas serão pagas pela consorciada faltosa;*
 - b) Se não for possível determinar atempadamente a faltosa ou a medida de repartição da falta, as multas serão pagas pelas consorciadas na percentagem das suas contribuições de acordo com a cláusula 10º até que o Conselho de Orientação e Fiscalização ou Tribunal Arbitral decidam o diferendo.*

2 – Das Consorciadas entre si, ou seja, nas suas relações internas:

- *Cada Consorciada é responsável pelos atrasos ou imperfeições que se cometerem durante a execução da obra e obriga-se a recuperá-los ou a repará-los por si ou expensas suas;*
- *Nenhuma Consorciada durante a execução da obra, pode assumir obrigações perante o Dono da Obra, sem o acordo das outras;*
- *Durante a execução da obra, cada Consorciada é responsável perante a outra por todos os prejuízos que causar por si ou pelos seus representantes, trabalhadores, fornecedores ou às suas prestações.*

3 – Das Consorciadas perante terceiros:

- *Cada Consorciada suportará toda a responsabilidade pelos prejuízos que a qualquer título causar a terceiros durante a execução da sua prestação.*

CLÁUSULA 13º

(Incumprimento – alínea a) do art.º 55 do CCP))

1 – No caso de uma das consorciadas ser declarada em falência ou ser homologada concordatas ou acordos de credores ou ser dissolvida por qualquer razão, as outras terão o direito não só de a excluir do Consórcio, mas também de tomar todas as providências para anular, na medida do possível as consequências de incumprimentos, e isso sem prejuízo do direito que lhes assiste de serem indemnizadas pela consorciada excluída, de todos os prejuízos passados, presentes e futuros que no âmbito do Consórcio tais factos lhes causem.

2 – Os membros não faltosos poderão terminar o trabalho que cabia ao parceiro faltoso, por si, ou por terceiros, e a expensas deste.

3 – O membro do Consórcio faltoso obriga-se a prestar aos membros não faltosos tudo o que detiver ou lhe for possível no sentido de permitir a estes ou a terceiros o cumprimento da prestação nas melhores condições.

TÍTULO V

(RECEITAS E DESPESAS DO CONSÓRCIO)

CLÁUSULA 14º

(Receitas e Despesas)

- 1 – São receitas dos membros do consórcio os pagamentos efectuados pelo Dono de Obra.*
- 2 – As receitas são distribuídas pelos membros do consórcio de acordo com a participação de cada um deles na execução da empreitada.*
- 3 – É da responsabilidade de cada membro do consórcio a veracidade, a exactidão e a justificação dos valores apresentados.*
- 4 – São despesas do Consórcio as causadas pelo seu funcionamento e administração.*
- 5 – As despesas do consórcio serão financiadas e pagas pelas consorciadas na proporção das suas contribuições, fixadas na cláusula 10º.*

TÍTULO VI

(FORO COMPETENTE)

CLÁUSULA 15º

(Foro competente)

As partes outorgantes, consideram competente para dirimir qualquer eventual litígio emergente do presente contrato de subempreitada, o Tribunal Judicial do Porto.

Pelos outorgantes foi declarado que em nome da firma sua representada, aceitam todas as condições inseridas neste contrato, das quais tem inteiro e perfeito conhecimento e a cujo cumprimento se obrigam, com renúncia de quaisquer direitos em contrário.

O presente contrato foi lido e explicado aos outorgantes, os quais tiveram pleno conhecimento do seu conteúdo e das obrigações que do mesmo constam.

Este contrato é celebrado de boa fé e feito em quadruplicado, ficando um exemplar na posse de cada um dos Outorgantes.

Data, Local e Assinaturas

Após a fase de concurso e de acordo com a lista de classificação final, a empreitada é adjudicada à entidade ou agrupamento de entidades, que ficou como primeira classificada.

7.2. ANÁLISE DA EVOLUÇÃO FINANCEIRA DOS CONSÓRCIOS EXTERNOS

Os principais intervenientes na empreitada, bem como os elementos essenciais do contrato inicial:

QUADRO 21 - PRINCIPAIS INTERVENIENTES E ELEMENTOS ESSENCIAIS DO CONTRATO DE EMPREITADA

Principais Interveniente do Contrato de Empreitada	
Dono de Obra	SPRAçores, Sociedade de Promoção e Gestão Ambiental, SA
Empreiteiro	Sociedade Beta, SA /Sociedade Alfa, SA Sociedade Kappa, SA/Sociedade Ypsilon, SA em Consórcio
Fiscalização	Norma Açores, SA e Gabinete 118 - Gestão de Obras e Projectos, L.da, em consórcio

Elementos Essenciais do Contrato de Empreitada	
Valor (s/IVA)	5.290.000€
Regime de retribuição do empreiteiro	Preço global
Prazo de execução	540 dias
Data da celebração do contrato	23-09-2008
Data da concessão do visto	16-10-2008
Data da consignação da obra	14-11-2008

Fonte: Adaptado de Relatório N.º 16/2010 – FC/SRATC

Os trabalhos da empreitada adjudicada reduzem-se, em síntese, as seguintes espécies/actividades:

QUADRO 22 - TRABALHOS DA EMPREITADA POR ESPÉCIE

Trabalhos de Empreitada por Espécie/Actividades	Valor
Estaleiro	59.000 €
Arquitectura - Edifícios	816.306 €
Arquitectura - Exteriores	170.860 €
Paisagismo	859.112 €
Estruturas	709.165 €
Infra-estruturas de abastecimentos de água, águas residuais e águas pluviais	609.214 €
Instalações e equipamentos mecânicos	244.431 €
Instalações e equipamentos eléctricos e segurança activa	519.102 €
Instalações e equipamentos de telecomunicações	36.305 €
Arruamentos	1.212.112 €
Resíduos sólidos urbanos	1.435 €
Demolições	52.957 €
TOTAL	5.290.000 €

Fonte: Adaptado de Relatório N.º 16/2010 – FC/SRATC

A obra foi consignada em 14 de Novembro de 2008 e os consorciados iniciaram os seus trabalhos de acordo com o Programa de Trabalhos.

Por membros do consórcio, e durante a realização da obra, a facturação realizada foi a seguinte:

QUADRO 23 - FACTURAÇÃO MENSAL POR CONSORCIADA

Meses	Facturação Emitida Total	Soc. Beta, SA 25%	Soc. Alfa, SA 25%	Soc. Kappa, SA 25%	Soc. Ypsilon, SA 25%
Nov-08	18.000 €	4.500 €	4.500 €	4.500 €	4.500 €
Dez-08	138.000 €	34.500 €	34.500 €	34.500 €	34.500 €
Jan-09	220.000 €	55.000 €	55.000 €	55.000 €	55.000 €
Fev-09	245.000 €	61.250 €	61.250 €	61.250 €	61.250 €
Mar-09	265.000 €	66.250 €	66.250 €	66.250 €	66.250 €
Abr-09	275.000 €	68.750 €	68.750 €	68.750 €	68.750 €
Mai-09	315.000 €	78.750 €	78.750 €	78.750 €	78.750 €
Jun-09	350.000 €	87.500 €	87.500 €	87.500 €	87.500 €
Jul-09	350.000 €	87.500 €	87.500 €	87.500 €	87.500 €
Ago-09	407.500 €	101.875 €	101.875 €	101.875 €	101.875 €
Set-09	405.000 €	101.250 €	101.250 €	101.250 €	101.250 €
Out-09	397.500 €	99.375 €	99.375 €	99.375 €	99.375 €
Nov-09	392.500 €	98.125 €	98.125 €	98.125 €	98.125 €
Dez-09	355.000 €	88.750 €	88.750 €	88.750 €	88.750 €
Jan-10	320.000 €	80.000 €	80.000 €	80.000 €	80.000 €
Fev-10	215.000 €	53.750 €	53.750 €	53.750 €	53.750 €
Mar-10	212.000 €	53.000 €	53.000 €	53.000 €	53.000 €
Abr-10	197.000 €	49.250 €	49.250 €	49.250 €	49.250 €
Mai-10	212.500 €	53.125 €	53.125 €	53.125 €	53.125 €
TOTAL	5.290.000 €	1.322.500 €	1.322.500 €	1.322.500 €	1.322.500 €

Fonte: Elaboração própria.

De acordo com o Programa de Trabalhos, são apresentados os valores mensais de facturação, custos e margem bruta liberta:

QUADRO 24 - VALORES MENSALIS DE FACTURAÇÃO, CUSTOS E MARGEM DE ACORDO COM O PROGRAMA DE TRABALHOS

Meses	Facturação Total Emitida	Custos Totais Incorridos	Margem Bruta Liberta
Nov-08	18.000 €	18.239 €	-239 €
Dez-08	138.000 €	132.260 €	5.740 €
Jan-09	220.000 €	127.799 €	92.201 €
Fev-09	245.000 €	127.799 €	117.201 €
Mar-09	265.000 €	178.610 €	86.390 €
Abr-09	275.000 €	198.721 €	76.279 €
Mai-09	315.000 €	188.132 €	126.868 €
Jun-09	350.000 €	240.302 €	109.698 €
Jul-09	350.000 €	247.630 €	102.370 €
Ago-09	407.500 €	229.509 €	177.991 €
Set-09	405.000 €	289.879 €	115.121 €
Out-09	397.500 €	393.625 €	3.875 €
Nov-09	392.500 €	525.555 €	-133.055 €
Dez-09	355.000 €	547.441 €	-192.441 €
Jan-10	320.000 €	323.678 €	-3.678 €
Fev-10	215.000 €	236.088 €	-21.088 €
Mar-10	212.000 €	168.749 €	43.251 €
Abr-10	197.000 €	123.982 €	73.018 €
Mai-10	212.500 €	182.503 €	29.997 €
Total	5.290.000 €	4.480.501 €	809.499 €

Fonte: Elaboração própria

QUADRO 25 - PROGRAMA DE TRABALHOS

PROGRAMA DE TRABALHOS	Nov-08	Dez-08	Jan-09	Fev-09	Mar-09	Abr-09	Mai-09	Jun-09	Jul-09	Ago-09	Set-09	Out-09	Nov-09	Dez-09	Jan-10	Fev-10	Mar-10	Abr-10	Mai-10	Total
Total de Faturação Entidade Mensal	18.000,0€	138.000,0€	220.000,0€	245.000,0€	265.000,0€	275.000,0€	315.000,0€	380.000,0€	350.000,0€	407.500,0€	465.000,0€	397.500,0€	392.500,0€	355.000,0€	320.000,0€	215.000,0€	212.000,0€	197.000,0€	212.900,0€	5.290.000,0€
Faturação Entidade Acumulada	18.000,0€	156.000,0€	376.000,0€	621.000,0€	886.000,0€	1.161.000,0€	1.476.000,0€	1.826.000,0€	2.176.000,0€	2.583.500,0€	2.988.500,0€	3.386.000,0€	3.778.500,0€	4.133.500,0€	4.453.500,0€	4.668.500,0€	4.880.500,0€	5.077.500,0€	5.290.000,0€	
Estaleiro ...	5.000,0€	5.000,0€	5.000,0€	5.000,0€	5.000,0€	5.000,0€	5.000,0€	5.000,0€	5.000,0€	5.000,0€	5.000,0€	5.000,0€	5.000,0€	5.000,0€	5.000,0€	5.000,0€	5.000,0€	5.000,0€	5.000,0€	95.000,0€
Arquitetura - Edifícios ...												65.306,0€		65.306,0€	97.957,0€	65.306,0€	78.365,0€	65.306,0€	117.548,0€	653.045,0€
Arquitetura - Exteriores ...															21.779,0€	28.959,0€	28.959,0€	28.959,0€	36.199,0€	144.796,0€
Paisagem ...													222.184,0€	302.115,0€	74.061,0€	99.249,0€	37.051,0€	22.218,0€	23.755,0€	740.614,0€
Estimatos ...		87.542,0€	122.799,0€	122.799,0€	122.799,0€	92.099,0€	30.700,0€	4.571,0€												613.996,0€
Infraestruturas de abastecimento de água, águas residuais e águas pluviais ...					508.111,0€	101.621,0€	152.452,0€	127.027,0€	76.216,0€											506.107,0€
Instalações e equipamentos mecânicos ...											52.909,0€	55.555,0€	33.332,0€	55.555,0€	24.866,0€					222.211,0€
Instalações e equipamentos eléctricos e segurança activa ...									64.888,0€	108.146,0€	86.517,0€	151.406,0€	21.629,0€							432.585,0€
Instalações e equipamentos de telecomunicações ...														22.500,0€	22.500,0€					45.000,0€
Arrumamentos ...								77.575,0€	96.969,0€	116.563,0€	145.453,0€	116.563,0€	145.453,0€	96.969,0€	77.575,0€	77.575,0€	19.394,0€			969.689,0€
Resíduos sólidos urbanos ...																		2.500,0€		2.500,0€
Demolições ...	132.290,0€	39.718,0€																		52.957,0€
Total de Custos Incorridos Mensal	18.239,0€	132.260,0€	127.799,0€	127.799,0€	178.610,0€	198.721,0€	184.132,0€	240.302,0€	247.630,0€	229.509,0€	209.879,0€	393.625,0€	525.555,0€	547.441,0€	332.678,0€	236.088,0€	188.749,0€	123.902,0€	182.503,0€	4.480.501,0€
Custos Incorridos Acumulados	18.239,0€	150.500,0€	278.299,0€	406.098,0€	584.708,0€	783.428,0€	971.560,0€	1.211.862,0€	1.459.492,0€	1.689.000,0€	1.978.880,0€	2.372.504,0€	2.898.060,0€	3.445.500,0€	3.760.179,0€	4.005.267,0€	4.174.016,0€	4.297.598,0€	4.480.501,0€	
Margem Bruta Líquida Mensal (Absoluta)	-239,0€	5.740,0€	92.201,0€	117.201,0€	86.390,0€	76.279,0€	126.868,0€	109.698,0€	102.370,0€	177.991,0€	115.121,0€	3.875,0€	-433.055,0€	-192.441,0€	-3.678,0€	-21.088,0€	43.251,0€	73.018,0€	29.997,0€	809.499,0€
Margem Bruta Líquida Mensal (Relativa)	-1,33%	4,16%	4,19%	47,84%	32,60%	27,74%	40,29%	31,24%	29,25%	43,68%	28,42%	0,97%	-33,90%	-5,21%	-1,15%	-9,81%	20,40%	37,06%	14,12%	
Margem Bruta Líquida Acumulada (Absoluta)	-239,0€	5.500,0€	97.701,0€	214.902,0€	301.292,0€	377.572,0€	504.440,0€	614.138,0€	716.508,0€	894.500,0€	1.009.520,0€	1.013.396,0€	880.440,0€	688.000,0€	684.321,0€	663.233,0€	706.484,0€	779.502,0€	809.499,0€	
Margem Bruta Líquida Acumulada (Relativa)	-1,33%	3,57%	25,68%	34,61%	34,01%	32,52%	34,18%	33,63%	32,93%	34,62%	33,78%	29,93%	23,30%	16,64%	15,37%	14,21%	14,48%	15,35%	15,30%	

Fonte: Elaboração própria

QUADRO 26 - CÁLCULO DA REPOSIÇÃO DE CUSTOS DE CADA CONSORCIADA

CUSTOS INCORRIDOS POR CADA CONSORCIADA	Nov-08	Dez-08	Jan-09	Fev-09	Mar-09	Abr-09	Mai-09	Jun-09	Jul-09	Ago-09	Set-09	Out-09	Nov-09	Dez-09	Jan-10	Fev-10	Mar-10	Abr-10	Mai-10	Total
	1.250 €	1.250 €	1.250 €	1.250 €	1.250 €	1.250 €	1.250 €	1.250 €	1.250 €	1.250 €	1.250 €	1.250 €	223.434 €	303.365 €	75.311 €	60.499 €	38.281 €	23.468 €	25.005 €	764.364 €
	1.250 €	88.792 €	124.049 €	124.049 €	93.349 €	31.950 €	31.950 €	31.950 €	5.807 €	1.250 €	1.250 €	66.555 €	99.207 €	66.555 €	120.926 €	95.514 €	108.575 €	95.514 €	154.997 €	1.435.587 €
	1.250 €	1.250 €	1.250 €	1.250 €	1.250 €	1.250 €	1.250 €	78.825 €	98.219 €	117.613 €	146.703 €	117.613 €	146.703 €	98.219 €	78.825 €	78.825 €	20.644 €	3.750 €	1.250 €	995.939 €
	14.489 €	40.968 €	1.250 €	52.061 €	102.871 €	153.682 €	109.396 €	142.354 €			140.676 €	208.207 €	56.211 €	79.303 €	48.616 €	1.250 €	1.250 €	1.250 €	1.250 €	1.284.610 €
Total de Custos Incorridos Mensal	18.239 €	132.260 €	127.799 €	178.610 €	198.721 €	888.132 €	229.509 €	240.302 €	247.630 €	229.509 €	289.879 €	393.625 €	525.555 €	547.441 €	322.678 €	236.088 €	168.749 €	123.982 €	182.503 €	4.480.591 €
Valor que cada consorciada tem que suportar (isto que a participação é de 25% para cada uma os valores são iguais para as quatro)	4.560 €	33.065 €	31.950 €	44.652 €	49.680 €	47.033 €	57.377 €	60.075 €	61.907 €	57.377 €	72.470 €	98.406 €	131.389 €	136.860 €	80.920 €	59.022 €	42.187 €	30.996 €	45.626 €	
REPOSIÇÃO DE CUSTOS	Nov-08	Dez-08	Jan-09	Fev-09	Mar-09	Abr-09	Mai-09	Jun-09	Jul-09	Ago-09	Set-09	Out-09	Nov-09	Dez-09	Jan-10	Fev-10	Mar-10	Abr-10	Mai-10	Total
	3.310 €	31.815 €	30.700 €	30.700 €	43.402 €	48.430 €	45.783 €	58.825 €	60.657 €	56.127 €	71.220 €	97.156 €	-92.045 €	-166.594 €	5.608 €	-1.477 €	3.907 €	7.527 €	20.620 €	355.761 €
	3.310 €	-55.727 €	-92.099 €	-92.099 €	-79.397 €	-43.669 €	15.083 €	28.126 €	56.100 €	56.127 €	71.220 €	31.852 €	32.182 €	70.306 €	-40.007 €	-36.492 €	-66.387 €	-64.518 €	-109.372 €	-315.462 €
	3.310 €	31.815 €	30.700 €	30.700 €	43.402 €	48.430 €	45.783 €	-18.750 €	-36.112 €	-60.235 €	-74.234 €	-19.207 €	-15.315 €	38.641 €	2.094 €	-19.803 €	21.544 €	27.246 €	44.376 €	124.186 €
	-9930 €	-7.903 €	30.700 €	30.700 €	-7.408 €	-53.191 €	-106.649 €	-68.201 €	-80.446 €	-52.019 €	-68.206 €	-109.801 €	75.178 €	57.558 €	32.304 €	57.772 €	40.937 €	29.746 €	44.376 €	-164.485 €
Saldo	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €

Fonte: Elaboração própria

A consorciada que na repartição de custos evidência sinal negativo significa que suportou mais custos, no valor evidenciado, do que as restantes. De acordo com o Contrato de Consórcio, cada empresa participa na facturação de acordo com a sua participação e nos custos de igual forma, pelo que, de forma a repor o Princípio de Igualdade, as consorciadas que os suportaram terão que emitir Notas de Débito às restantes, de valor correspondente ao montante necessário para repor o princípio referido. De seguida apresentamos um exemplo de cálculo das Notas de Débito a emitir para Reposição de Custos relativa aos meses de Novembro de 2008 e Dezembro de 2008:

QUADRO 27 - CÁLCULO DE VALORES DE EMISSÃO DE NOTAS DE DÉBITO PARA REPOSIÇÃO DE CUSTOS DAS CONSORCIADAS

Mês Nov-08	Soc. Alfa, SA	Soc. Beta, SA	Soc. Kappa, SA	Soc. Ypsilon, SA
Repartição de Custos	3.310 €	3.310 €	3.310 €	-9.930 €
TOTAL	3.310 €	3.310 €	3.310 €	-9.930 €
Consoante com sinal negativo emite três Notas de Débito a cada uma das outras consorciadas nos valores indicados.				

Mês Dez-08	Soc. Alfa, SA	Soc. Beta, SA	Soc. Kappa, SA	Soc. Ypsilon, SA
Repartição de Custos	3.951 €		3.951 €	-7.903 €
	27.864 €	-55.727 €	27.864 €	
TOTAL	31.815 €	-55.727 €	31.815 €	-7.903 €
Consoante com sinal negativo emitem Notas de Débito a cada uma das outras consorciadas de valor necessário para repor o Princípio de Igualdade.				

VERIFICAÇÃO	Nov-08	Dez-08
Soc. Alfa, SA	4.560 €	33.065 €
Soc. Beta, SA	4.560 €	33.065 €
Soc. Kappa, SA	4.560 €	33.065 €
Soc. Ypsilon, SA	4.560 €	33.065 €
TOTAL MÊS	18.239 €	132.260 €

Fonte: Elaboração própria.

A reposição de custos é fundamental porque, como foi referido ao longo desta dissertação, os Consórcio não tem personalidade jurídica, o que implica que não são abrangidos pelo Código das Sociedades Comerciais e desta forma não tem contabilidade

própria. Cada consorciada integra na sua contabilidade as facturações efectuadas ao dono de obra e os custos que vai suportando que em grande maioria das vezes não são aqueles que correspondem à sua participação, visto que normalmente as consorciadas acordam dividir a execução dos trabalhos de acordo com as suas especialidades.

Cada consorciada tem a sua contabilidade e tem que fazer o seu apuramento de resultados contabilístico e fiscal tendo por base o cálculo da Percentagem do Grau de Acabamento, de acordo com a NCRF 19 e com o art.º 19º do CIRC.

Num conceito simplista, para exemplificação no âmbito desta dissertação, aplica-se o Método da Percentagem de Acabamento ao valor global da obra. Desta forma, o quadro abaixo apresenta a percentagem do Grau de Acabamento para cada ano, o que origina *Acréscimos de Proveitos* para 2008 e *Proveitos Diferidos* para 2009.

**QUADRO 28 - APURAMENTO DO RESULTADO CONTABILÍSTICO E FISCAL COM
APLICAÇÃO DO MÉTODO DA PERCENTAGEM DE ACABAMENTO**

Ano	Custos Incorridos no Ano	Facturação Emitida no Ano	Gastos Estimados para a Conclusão da Obra	% GA	Proveitos a Reconhecer no Ano	Acréscimos e Diferimento de Proveitos	
						Acréscimos	Diferimentos
2008	150.500 €	156.000 €	4.081.500 €	3,69%	195.062 €	39.062 €	-
2009	3.295.000 €	3.977.500 €	1.150.000 €	74,98%	3.966.205 €	-	11.295 €
2010	1.035.000 €	1.156.500 €	-	100,00%	1.156.500 €	-	-

Fonte: Elaboração própria.

Os custos que cada consorciada tem, em grande maioria das vezes, não são apenas os custos comuns a todas e que derivam da reposição do Princípio de Igualdade, os seja, vejamos, o caso dos encargos financeiros das garantias prestadas ao dono de obra. Estes exigem que cada consorciada preste como garantia uma determinada percentagem (normalmente 5%) sobre o valor dos trabalhos em que cada uma participa. Estes encargos são custos que cada uma das consorciadas suporta e que, de acordo com as taxas de juro que consegue no mercado, podem variar e não ser iguais para todas as consorciadas. Daí resulta que as consorciadas no final da obra possam ter margens diferentes umas das outras.

Do exposto resulta que cada consorciada deve calcular o Método de Percentagem de Acabamento de forma individual, sendo que para tal, a sua contabilidade analítica deve agrupar os custos de cada obra em diferentes objectos analíticos.

7.3. ANÁLISE DE DECISÃO DE FISCALIZAÇÃO PRÉVIA DO TRIBUNAL DE CONTAS A UM CONCURSO DO TIPO DE PROCEDIMENTO DE CONCURSO PÚBLICO

ANÚNCIO DE PROCEDIMENTO N.º 773/2009 – COMPLEXO DESPORTIVO MUNICIPAL - RELVADO SINTÉTICO E ESTRUTURAS DE APOIO

Procedimento de Concurso Público – alínea *b*) do n.º1 do art.º 19º do CCP, com aviso de abertura publicado no Diário da República, II Série – N.º 43, de 3 de Março de 2009 – Anúncio de procedimento n.º 773/2009, de acordo com art.º 130º do CCP. A entidade adjudicante é o Município de Sousel e o objecto do contrato é um Complexo Desportivo Municipal – Relvado Sintético e Estruturas de Apoio.

De acordo com o Programa de Concurso foram obtidas as seguintes informações:

1- Documentos de Habilitação:

- Declaração emitida conforme modelo constante do Anexo II⁸¹ ao CCP [a que se refere a alínea *a*) do n.º1 do art.º 81º do CCP];
- Documentos comprovativos de que não se encontra nas situações previstas nas alíneas *b*), *d*), *e*) e *i*) do art.º 55⁸² do CCP;
- Alvará de construção emitido pelo INCI com a classificação de empreiteiro geral de 2ª categoria – “*Vias de comunicação, obras de urbanização e outras infra-estruturas*”, em classe que cubra o valor global da proposta, ou a posse da 10ª subcategoria da 2ª categoria – “*Infra-estruturas de desporto*”

⁸¹ Ver Anexo VIII a este trabalho.

⁸² Alínea *b*), *d*), *e*) e *i*) do art.º 55 do CCP

b) Tenha sido condenada por sentença transitada em julgado por qualquer crime que afece a sua honorabilidade profissional, se entretanto não tiver ocorrido a sua reabilitação, no caso de se tratar de pessoas singulares, ou, no caso de se tratar de pessoas colectivas, tenham sido condenadas por aqueles crimes os titulares dos órgãos sociais de administração, direcção ou gerência das mesmas e estes se encontrem em efectividade de funções;

d) Não tenham a sua situação regularizada relativamente a contribuições para a Segurança Social em Portugal ou, se for o caso, no Estado de que sejam nacionais ou no qual se situe o seu estabelecimento principal;

e) Não tenham a sua situação regularizada relativamente a impostos devidos em Portugal ou, se for o caso, no Estado de que sejam nacionais ou no qual se situe o seu estabelecimento principal;

i) Tenham sido condenadas por sentença transitada em julgado por algum dos seguintes crimes, se entretanto não tiver ocorrido a sua reabilitação, no caso de se tratar de pessoas singulares, ou, no caso de se tratar de pessoas colectivas, tenham sido condenados pelos mesmos crimes os titulares dos órgãos sociais de administração, direcção ou gerência das mesmas e estas se encontrem em efectividade de funções, se entretanto não tiver ocorrido a sua reabilitação.

e lazer” em classe que cubra o valor global da proposta e a 15ª subcategoria da 4ª categoria – “*Outras instalações mecânicas e electro-mecânicas*” na classe correspondente ao valor dos trabalhos especializados a que respeite.

2 - Preço Base: 650.248,50 €

3 – O critério de adjudicação é estabelecido de acordo com o art.º 20 do Programa de Procedimento e o Critério de Avaliação das Propostas é o mais baixo preço.

4 - Ao concurso apresentaram-se três concorrentes, tendo sido todos admitidos. De forma a fazer cumprir o art.º 138º do CCP, o Júri publicita electronicamente a lista dos concorrentes:

- *PROPOSTA N.º 1* – Aquino Construções, SA/Constradas – Estradas e Construção Civil, SA., pelo valor de 649.255,01 €;
- *PROPOSTA N.º 2* – Tecnovia – Sociedade de Empreitadas, SA, pelo valor de 648.973,68 €;
- *PROPOSTA N.º 3* – Joaquim Fernandes Marques & Filhos, SA/Mondo Portugal, SA, pelo valor de 630.170,69 €.

Da análise exaustiva aos preços de todas as propostas, foram detectadas algumas divergências na proposta da empresa Joaquim Fernandes Marques & Filhos, SA/Mondo Portugal, SA, tendo sido efectuada a verificação de acordo com o estipulado no n.º 3 do art.º 60 do CCP, tendo-se verificado que o valor da referida proposta é de 630.203,73 €.

“Sempre que na proposta sejam indicados vários preços, em caso de qualquer divergência entre eles, prevalecem sempre, para todos os efeitos, os preços parciais, unitários ou não, mais decompostos”.

(n.º 3 do art.º 60º do CCP)

5 - De acordo com o art.º 146º do CCP, o Júri elaborou o Relatório Preliminar de Análises de Propostas apresentadas ao Concurso Público e de acordo com a aplicação do critério de adjudicação constante no programa – “*o preço mais baixo*”, propõe a ordenação das mesmas da seguinte forma:

Ordem	Nome	Valor da Proposta (€)
1	Joaquim Fernandes Marques & Filho, SA Mondo Portugal, SA	630.203,73 €
2	Tecnovia - Sociedade de Empreitadas, SA	648.973,68 €
3	Aquino Construções, SA Constradas - Estradas e Construção, SA	649.255,01 €

Em cumprimento do disposto no art.º 147º do CCP, e cumpridas todas as formalidades previstas no art.º 138º - “*Lista de Concorrentes*”, verificou-se que no decurso do prazo estipulado (três dias) não foram apresentadas reclamações à lista publicada, tendo o Júri procedido à audiência prévia dos concorrentes, no prazo de 5 dias de acordo com o n.º1 do art.º 123 do CCP.

6 - De acordo com o art.º 148º do CCP e findo o prazo estabelecido para a audiência prévia dos interessados, verificou o Júri do Procedimento que não foi apresentada qualquer observação por parte dos concorrentes, pelo que deliberou unanimemente, nos termos do n.º 1 do art.º 148º do CCP, manter o teor e as conclusões do Relatório Preliminar, mantendo a ordenação das propostas constantes do citado relatório.

Para sequência do estipulado no n.º 3 do art.º 148º do CCP, o Júri do concurso enviou o Relatório Final, juntamente com o Relatório Preliminar e demais documentos do processo de concurso à Câmara Municipal, para que esta como órgão competente para a decisão de contratar, e na qualidade de dona da obra decida em conformidade. De acordo com o n.º 4 do citado artigo cabe à Câmara Municipal decidir sobre a aprovação de todas as propostas contidas no Relatório Final, nomeadamente para efeitos de adjudicação. No dia 15 de Junho 2009, a Câmara Municipal remete ao Consórcio “Joaquim Fernandes Marques & Filhos, SA/Mondo Portugal, SA”, através de ofício, a sua deliberação em adjudicar a este consórcio a empreitada.

FISCALIZAÇÃO PRÉVIA DO CONTRATO DE ADJUDICAÇÃO – ACÓRDÃO N.º 145/2009 – 8 SET. 2009 – 1ª S/SS (PROCESSO N.º 1312/09)

1 - A falta de indicação, no Programa de Concurso, da categoria adequada à obra (obras de urbanização), no que se refere à classificação de empreiteiro geral de 2ª categoria, e a não exigência das subcategorias relativas aos restantes trabalhos

especializados que fazem parte da obra e que representam mais de 50% do valor desta, viola o disposto no n.º 1 do art.º 31º do DL 12/2004.

2 - A falta das habilitações exigidas no Programa de Concurso por parte do consórcio adjudicatário (empreiteiro geral da 2ª categoria em classe que cubra o valor global da proposta), uma vez que não assegura que a obra seja realizada nas condições tecnicamente adequadas, viola o disposto no n.º 1 da Portaria 1371/2008, e, ainda, a alínea f) do n.º 1 do art.º 132º e os n.ºs 2, 6 e 8 do art.º 81 do CCP:

a) Em cumprimento do ponto 6.2 do Programa de Concurso e no ponto 8 do Anúncio de mesmo concurso, foi exigido aos concorrentes, em termos de habilitações, a titularidade de Alvará de construção emitido pelo INCI, com classificação de empreiteiro geral de 2ª categoria, em classe que cubra o valor global da proposta ou a posse da 10ª subcategoria da 2ª categoria em classe que cubra o valor global da proposta e a 15ª subcategoria da 4ª categoria na classe correspondente ao valor dos trabalhos especializados a que respeite,

b) O consórcio adjudicatário – “Joaquim Fernandes Marques & Filho, SA/Mondo Portugal, SA”, comprovou a sua habilitação para a execução da empreitada através da apresentação dos seus Alvarás de construção, onde consta que é Empreiteiro Geral ou Construtor Geral de Obras de Urbanização – *classe 2* e detentor das seguintes classes nas categorias exigidas:

Categorias	Subcategorias	Classe		Valor dos Trabalhos
		Joaquim Fernandes Marques & Filho, SA	Mondo Portugal, SA	
10ª	2ª	2	2	267.504,22
15ª	4ª	1	-	4.924,91
Outros trabalhos, englobados em categorias e subcategorias não exigidas no Programa de Concursos				357.741,56
Valor total da proposta				630.170,69

c) De acordo com a declaração do adjudicatário, que acompanhou a proposta de acordo com o ponto 14.4 do programa do procedimento, o valor dos trabalhos a efectuar em cada umas das subcategorias é o seguinte:

Joaquim Fernandes Marques & Filho, SA			Mondo Portugal, SA		
Categoria	Subcategoria	Valor	Categoria	Subcategoria	Valor
1ª	1ª Estruturas e elementos de betão	127.300,46			
	4ª Alvenarias, rebocos, cantarias	7.929,62			
	5ª Estuques, pinturas e revestimentos	43.314,99			
	6ª Carpintarias	8.505,00			
	7ª Trabalhos em perfis não estruturais	8.040,60			
	8ª Canalizações e condutas em edifícios	100.910,86			
	9ª Instalações sem qualificação específica	6.273,97			
2ª	10ª Infra-estruturas de desporto e lazer	129.674,22	2ª	10ª Infra-estruturas de desporto e lazer	137.830,00
4ª	1ª Instalações eléctricas de baixa tensão	19.037,21			
	8ª Sistemas de extinção de incêndios	18.148,23			
	10ª AVAC e refrigeração	12.689,78			
	12ª Redes de distribuição e instalações gás	2.569,97			
	15ª Outras instalações mecânicas e eléctricas	4.924,91			
5ª	1ª Demolições	900,00			
	11ª Impermeabilizações e isolamentos	16.141,46			
TOTAL		492.373,73	TOTAL		137.830,00

O presente consórcio apresentou o Alvará n.ºs 34812, de Joaquim Fernandes & Filhos, SA, classificado de empreiteiro geral na classe 3; e o Alvará n.º 59302, de Mondo Portugal, SA com a 10ª subcategoria da 2ª categoria na classe 2. Nestes termos é possível detectar a empresa Joaquim Fernandes & Filhos, SA estava habilitada à realização de todos os trabalhos, uma vez que é detentora da classe 3 e como empreiteiro geral, possuía classe suficiente para executar a totalidade da obra, visto que o limite desta classe – 664.000 €, é superior ao valor da empreitada – 630.203,73 €. Quanto à empresa Mondo Portugal, SA, mostra-se titular da classe 2, cujo o limite é 332.000 €, e comporta o valor dos trabalhos dos quais a mesma é responsável – 137.830 €.

A questão consiste no disposto no art.º 31º - “*Exigibilidade e verificação das habilitações*” do DL 12/2004:

1 - Nos concursos de obras públicas e no licenciamento municipal, deve ser exigida uma única subcategoria em classe que cubra o valor global da obra, a qual deve respeitar ao tipo de trabalhos mais expressivo, sem prejuízo da eventual exigência de outras subcategorias relativas aos restantes trabalhos a executar e nas classes correspondentes.

2 – A habilitação de empreiteiro geral ou construtor geral, desde que adequada à obra em causa e em classe que cubra o seu valor global, dispensa a exigência a que se refere o número anterior.

3 – Os donos de obras públicas, os donos de obras particulares nos casos de isenção ou dispensa de licença ou autorização administrativa e as entidades licenciadoras de obras particulares devem assegurar que as obras sejam executadas por detentores de Alvará ou título de registo, contendo as habilitações correspondentes à natureza e valor dos trabalhos a realizar, nos termos do disposto nas portarias referidas nos n.ºs 4 e 5 do artigo 4º e no n.º 5 do art.º 6º.

Desta forma resulta que o Programa de Concurso deverá exigir a subcategoria respeitante ao tipo de trabalhos mais expressivo, e esta terá de ser da classe que cubra o valor global da proposta.

No que se refere à classificação de Empreiteiro Geral de 2ª categoria, exigida no Programa de Concurso, este não indicou qual a categoria adequada para a obra em causa e que, de acordo com o Acórdão em estudo, deveria ser a de “*Obras de urbanização*”, visto que a 2ª categoria engloba, também as “*Vias de comunicação e outras infra-estruturas*”, como resulta do n.º1 da Portaria 19/2004. Por outro lado, não foram exigidas subcategorias relativas aos restantes trabalhos especializados que fazem parte da obra e representam 56,8% do custo desta (no valor de 357.741,56 €).

Em suma, é possível concluir que o consórcio adjudicatário não possuía as habilitações exigidas no Programa de Concurso, visto que, apesar de o Alvará apresentado por Joaquim Fernandes & Filhos, SA, conter a classificação de empreiteiro geral na *classe* 3, apenas contém essa classe na classificação de *Empreiteiro Geral ou Construtor Geral de Obras Rodoviárias* e na classificação de *Empreiteiro Geral de Obras de Urbanização*, o seu Alvará fixa a *classe* 2.

Efectivamente, na classificação de *Empreiteiro Geral de Obras de Urbanização*, o empreiteiro apenas possui a classe 2, a qual só é suficiente para trabalhos com um valor até 332.000€, como resulta do n.º 1 da Portaria n.º 1371/2008. Assim, ambas as empresas consorciadas, na 10ª subcategoria da 2ª categoria, só detêm a classe 2, a qual é insuficiente para cobrir o valor global da proposta.

O facto de o adjudicatário não possuir as habilitações necessárias leva a que este não assegure a boa execução técnica da obra, tendo sido violado o n.º 1 do art.º 31 do DL

12/2004, o n.º 1 da Portaria 1371/2008 e ainda a alínea *f*) do n.º 1 do art.º 132º e os n.ºs 2, 6 e 8 do art.º 81º do CCP.

A Câmara Municipal de Sousel, viu assim recusado o visto ao contrato celebrado, em 30 de Junho 2009, entre a referida Câmara e o consórcio “Joaquim Fernandes Marques & Filhos, SA/Mondo Portugal, SA”, pelo valor de 630.203,73 €.

8. CONCLUSÃO

É objectivo primordial desta dissertação abordar os dois tipos de cooperação mais utilizados pelas empresas do sector da construção civil e obras públicas: o Consórcio e o ACE, aproveitando para preparar um instrumento que facilitasse a compreensão destes dois tipos de cooperação, através de uma abordagem detalhada aos seus conteúdos principais presentes em ambos os agrupamentos.

Verificou-se que cada vez mais é prática comum no sector da construção civil e obras públicas, as empresas juntarem as suas capacidades técnicas, humanas e económicas para concorrerem a grandes projectos, e assim alcançarem benefícios que sozinhas não conseguiriam. Após múltiplas pesquisas e com os conhecimentos próprio detidos, podemos afirmar que estes tipos de cooperação são uma importante alternativa no mundo empresarial e com uma tendência clara de elevado crescimento.

O facto de o Consórcio ser detentor de personalidade jurídica e o ACE não a ter, constitui a principal distinção entre os dois tipos de cooperação e muitas das vezes o motivo principal pelo qual as empresas escolhem um ou o outro tipo.

O novo diploma que, em 2008 veio regular a contratação pública e vulgarmente designado de CCP, tornou-se fundamental para a economia portuguesa uma vez que os grandes investimentos são, na sua maioria, efectuados por entidades públicas, e ao longo dos últimos anos eram visíveis imensas derrapagens no custo final das obras, assim como foram efectuadas construções que se tornaram inúteis e investimentos que não tiveram o sucesso pretendido. O CCP tenta ter uma posição controladora, assegurando métodos de contratação mais transparentes e rigorosos. Também é importante referir que a nível contratual, o processo tornou-se menos burocrático, diminuindo o tempo dispendido no desenvolvimento do processo de contratação pública.

Muito ainda há para fazer no sentido de obter-se uma maior transparência nos processos de contratação pública, por exemplo, desde a entrada em vigor do CCP assiste-se a uma sistemática opção pelo Ajuste Directo, sendo uma prática que não defende a transparência do mercado, a concorrência, o interesse público e a igualdade de oportunidades. Atingir estes objectivos apenas é possível com concursos públicos com

regras transparentes que potenciem a concorrência entre as empresas do sector e, simultaneamente, defendam o interesse público procurando obter a melhor proposta para um dado contrato. Deve-se assim garantir que o maior número de empresas tenham oportunidade de concorrer, em condições de plena igualdade, às obras lançadas pelas entidades públicas.

Não pretende esta dissertação resolver as variadas questões que se colocam face aos temas polémicos que envolvem o sector, nomeadamente as características concretas e a própria natureza das actividades desenvolvidas pelas empresas do sector, e que levantam problemas especiais a nível fiscal e contabilístico. O assunto tem merecido o interesse dos principais organismos internacionais e nacionais, nomeadamente o IASB, a CNC e a Administração Fiscal, havendo no entanto muitos problemas a necessitar de esclarecimentos mais desenvolvidos.

Uma questão polémica e que torna urgente a definição de um caminho único pela Administração Fiscal e pela CNC, refere-se à definição de “*obras plurianuais*” identificadas no art.º 19º do CIRC e mencionadas na NCRF 19. É fundamental clarificar todos os conceitos e procurar uma convergência de definições e de tratamentos.

Dada a elevada complexidade fiscal e contabilística existente neste sector, bem como a dificuldade de imputação dos réditos e dos custos de um contrato de construção aos períodos contabilísticos em que os trabalhos são desenvolvidos, permite constatar que os contratos de construção podem ser um instrumento de planeamento fiscal, antecipando ou atrasando resultados, conforme melhor convier aos Administradores/Gerentes. Existe uma grande zona cinzenta entre o que pode ser considerado planeamento fiscal legítimo e o que pode ser entendido como planeamento fiscal abusivo. Deixar em aberto omissões na legislação ou definições ambíguas, poderá provocar a ocorrência de situações abusivas.

Um outro trabalho que poderá ser desenvolvido no âmbito desta problemática, consistirá na realização de uma análise à evolução dos rácios económicos e financeiros, com a integração dos resultados de um ACE, constituído sem capital próprio, nomeadamente ao rácio da Autonomia Financeira e da Liquidez Geral, em virtude de serem os dois rácios fundamentais para que uma empresa do sector da construção, tenha as condições mínimas de permanência na actividade de construção.

A existência de poucas fontes bibliográficas acerca do tema desta dissertação e a divergência existente em alguma dessa bibliografia traduziu-se em algumas dificuldades na interpretação de legislação, sendo que em alguns casos a interpretação da lei teve que ser efectuada recorrendo à jurisprudência prestada pelos Acórdãos do Tribunal de Contas.

9. BIBLIOGRAFIA CONSULTADA E REFERENCIADA

DISSERTAÇÕES E TESES

- GARNEL, F. (2009): *“Análise comparativa entre o código dos contratos públicos e o regime das empreitadas de obras públicas, D.L. N.º 59/99 de 2 de Março”*, Tese de Mestrado em Engenharia Civil no Instituto Superior Técnico. Outubro de 2009.

LEGISLAÇÃO

- Circular 5/90, de 17 de Janeiro da Direcção de Serviços do IRC de 17.1990. Instrução que explicita o modo de utilizar o critério da percentagem de acabamento. Disponível em <http://www.igf.min-financas.pt>.
- Circular 8/2010, de 22 de Julho da Direcção de Serviços do IRC. 2010. Disponível em <http://www.igf.min-financas.pt>. Instrução que explicita o tratamento fiscal dos contratos de construção face as alterações constantes do DL 159/2009, de 13 de Julho, revogando dessa forma a Circular 5/90, de 17 de Janeiro.
- Código Civil (2010), actualizado até Lei n.º 103/2009 de 11 de Setembro. Verbo Jurídico®. Disponível em www.verbojuridico.com. 2010.
- Código da Insolvência e Recuperação de Empresas, actualizado até ao DL 185/2009, de 12 de Agosto de 2009.
- Decreto-Lei 430/73, de 25 de Agosto do Ministério da Justiça - Gabinete do Ministro. Disponível em <http://www.igf.min-financas.pt>. Relativa a disposições supletivas e imperativas a vigorar na figura dos Agrupamentos Complementares de Empresas.
- Decreto-Lei 231/81, de 23 de Julho. Diário da República, I Serie – n.º 171. Ministério da Justiça e das Finanças e do Plano, Lisboa. 1981. Estabelece o regime jurídico de Consórcio e de Associação em Participação.
- Decreto-Lei 12/2004, de 9 de Janeiro. Diário da República, I-Série-A n.º7. Presidência do Conselho de Ministros, Lisboa. 2002. Aprova o regime jurídico aplicável ao exercício da actividade da construção.

- Decreto-Lei 21/2007, de 29 de Janeiro. Diário da República, 1ª Série N.º 20. Ministério das Finanças e da Administração Pública, Lisboa. 2007. Introduz as alterações ao Código do IVA e respectiva legislação complementar em matéria de tributação de operações imobiliárias, incluindo a revisão do regime da renúncia à isenção de IVA na transmissão e na locação de bens imóveis.
- Decreto-Lei 381/2007, de 14 de Novembro. Diário da República, 1ª Série nº 219. Presidência do Conselho de Ministros, Lisboa. 2007. Aprova a Nomenclatura das Actividades Económicas da Comunidade Europeia, Revisão 3, que constitui o quadro comum de classificação das actividades económicas a adoptar a nível nacional e assegura a comparabilidade com a Classificação Internacional Tipo de Actividades, Revisão 4, das Nações Unidas.
- Decreto-Lei 18/2008, de 29 de Janeiro. Diário da República N.º 20/2008-I Série I – A, págs. 753 a 852, actualizado de acordo com a Declaração de Rectificação n.º 18-A/2008, de 28 de Março. Diário da República N.º 62/2008 1ª Série. Ministério das Obras Públicas, Transportes e Comunicações, Lisboa. 2008. Aprova o Código dos Contratos Públicos.
- Decreto-Lei 34/2009, de 6 de Fevereiro. Diário da República, 1ª série N.º 26. Presidência do Conselho de Ministros, Lisboa. 2009. Aprova medidas excepcionais de contratação pública, a vigorar em 2009 e 2010.
- Decreto-Lei 158/2009, de 13 de Julho. Diário da República, 1ª série – N.º 133. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa. 2009. Aprova o Sistema de Normalização Contabilístico, revogando desta forma o DL 47/77 de 7 de Fevereiro que aprovou o POC.
- Decreto-Lei 159/2009, de 13 de Julho. Diário da República, 1ª série N.º 133. Presidência do Conselho de Ministros, Lisboa. 2009. Adapta o CIRC às Normas Internacionais de Contabilidade adoptadas pela União Europeia e ao Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de Julho.
- Despacho Normativo 31-A/2008, de 12 de Junho. Diário da República – Série II, n.º 112 – 1º Suplemento. Ministério de Estado e das Finanças, Lisboa. 2008.
- Directiva 2003/51/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 18 de Junho de 2003. Jornal Oficial da União Europeia, L178/16 a L178/22, de 17 de Julho de 2003.

2003. Disponível em <http://eur-lex.europa.eu>. Altera as Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/349/CEE e 91/674/CEE do Conselho relativas às contas anuais e às contas consolidadas de certas formas de sociedades, bancos e outras instituições financeiras e empresas de seguros. Transporta para o normativo nacional pelo DL 35/2005 de 17 de Fevereiro, que impõe às sociedades abaixo descritas, a elaboração de demonstrações financeiras de acordo com as IAS/IFRS

- Directiva 2004/18/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 31 de Março de 2004. Jornal Oficial da União Europeia, L134/114 a L134/156, de 20 de Abril de 2004. Disponível em <http://eur-lex.europa.eu>. Relativa à coordenação dos processos de adjudicação dos contratos de empreitada de obras públicas, dos contratos públicos de fornecimento e dos contratos públicos de serviços.
- Lei 4/73 da Presidência da República de 4 de Junho de 1973, alterada DL 157/81 de 11 de Junho e pelo DL 36/2000 de 14 de Março de 2000 e pelo DL 76-A/2006 de 29 de Março. Disponível em www.igf.min-financas.pt. Lei que consagra a figura dos Agrupamentos Complementares de Empresas.
- Ofício n.º 30101, de 24 de Maio. Direcção Geral dos Impostos, Direcção de Serviços do IVA. 2007. Transmite esclarecimentos sobre a aplicação da alínea j) do n.º 1 do art.º 2º do CIVA e sobre o art.º 1 do DL 204/97 (Regime Especial de Exigibilidade do IVA nas Empreitadas de Obras Públicas, de 9 de Agosto. Disponível em www.e-financas.gov.pt.
- Portaria 14/2004, de 10 de Janeiro. Diário da República - I Série-B n.º 20. Ministério das Obras Públicas, Transportes e Habitação, Lisboa. 2004. Estabelece os requisitos a cumprir para detentores de Títulos de Registo.
- Portaria 16/2004, de 10 de Janeiro. Diário da República, I Série-B n.º8. Ministério das Obras Públicas, Transportes e Comunicações, Lisboa. 2004. Estabelece os quadros mínimos de pessoal para Alvarás.
- Portaria 19/2004, de 10 de Janeiro. Diário da República – I Série-B N.º 20. Ministério das Obras Públicas, Transportes e Habitação, Lisboa. 2004. Estabelece as categorias e sub-categorias relativas à actividade da construção.
- Portaria 1308/2005, de 20 de Dezembro. Diário da República – I Série-B N.º 242. Ministério das Obras Públicas, Transportes e Habitação, Lisboa. 2005. Aumenta

por mais um ano a data limite para as empresas se adaptarem às condições estipuladas pela Portaria 16/2004, de 10 de Janeiro.

- Portaria 971/2009, de 9 de Agosto. Diário da República, 1ª Série n.º 166. Ministério das Obras Públicas, Transportes e Comunicações, Lisboa. 2009. Estabelece os valores mínimos para os indicadores de liquidez geral e autonomia financeira.
- Portaria 21/2010, de 11 de Janeiro. Diário da República, 1ª série n.º 6. Ministério das Obras Públicas, Transportes e Habitação, Lisboa. 2010. Estabelece os valores das obras correspondentes a cada uma das classes.
- Recomendação da Comissão 2003/361/CE, de 6 de Maio. Jornal Oficial da União Europeia, L124/36 a L124/41, de 20 de Maio de 2003. Bruxelas. Refere-se à definição de micro, pequenas e médias empresas utilizada nas políticas comunitárias aplicadas no interior da Comunidade e do Espaço Económico Europeu.
- Regulamento (CE) N.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho de 2002. Jornal Oficial da União Europeia, L243/1 a L243/4, de 11 de Setembro de 2002, disponível em <http://eur-lex.europa.eu>. Refere-se à aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade.
- Regulamento (CE) N.º 1059/2003 do Parlamento Europeu e do Conselho de 26 de Maio de 2003. Jornal Oficial da União Europeia, L154/1 a L154/41, de 21 de Junho de 2006; disponível em <http://eur-lex.europa.eu>. Refere-se à instituição de uma Nomenclatura Comum das Unidades Territoriais Estatísticas (NUTs).

LIVROS

- ALVES SOUSA DE VASCONCELOS, P. (1999): “*O Contrato de Consórcio*”. Coimbra, Coimbra Editora.
- ANDRADE DA SILVA, J. (2009): “*Código dos Contratos Públicos – Comentado e Anotado*”. Coimbra, Almedina.
- BENTO, J E MACHADO FERNANDES, J. (2008): “*Plano Oficial de Contabilidade Explicado*”. Porto Editora. 27ª Edição. ISBN: 978-972-001-226-5.
- GOMES, J E PIRES, J (2010): “*SNC Sistema de Normalização Contabilística, Teórica e Prática*”. Porto, Vida Económica. 3ª Edição. ISBN: 978-972-788-358-5.

- MENEZES CORDEIRO, A. (2001): “*Manual de Direito Comercial*”, Vol I. Coimbra, Almedina.
- RODRIGUES, A; CARVALHO, C; CRAVO, D E AZEVEDO, G (2010): “*SNC – Contabilidade Financeira: Sua aplicação*”. Coimbra, Almedina. ISBN: 978-972-404-238-1.
- RODRIGUES, J. (2010): “*SNC – Sistema de Normalização Contabilística - Explicado*”. Porto Editora. ISBN: 978-972-0-32643-0.
- TRAVANCA, D (2009): “*IVA na Construção Civil e no Imobiliário*”. Vida Económica, 2ª Edição. ISBN: 978-972-788-309-7.

REVISTAS E ARTIGOS

- Banco de Portugal (2008): “*Relatório de Estabilidade Financeira 2008*”. Edição de Departamento de Estudos Económico. Lisboa, 2009. Disponível em www.bportugal.pt/pt-PT/EstudosEconomicos/Publicacoes.
- DELOITTE Consultores, S.A. (2008). “*European powers of constrution 2008*”. London, 2008. Disponível em www.deloitte.com.
- DELOITTE Consultores, S.A. (2009). “*European powers of constrution 2009*”. London, 2009. Disponível em www.deloitte.com.
- ECONOMIA E FINANÇAS (2007): “*Classificação Portuguesa das Actividades Económicas Rev.3*”, INE. Edição de 2007. ISBN: 978-972-673-919-7.
- INE (2010). “*Empresas em Portugal 2008*”. Edição 2010. Disponível em www.ine.pt.
- SALDANHA SANCHES, J.L. (1990): “*Sociedades Transparentes: Alguns Problemas no seu Regime*”. Fisco n.º 17 de 15 de Fevereiro de 1990.
- VENTURA, RAUL (1981): “*Primeiras Notas sobre o Contrato de Consórcio*”, Revista da Ordem dos Advogados, n.º 41, III, Setembro-Dezembro.

RELATÓRIOS E ACÓRDÃOS DO TRIBUNAL DE CONTAS

- Acórdão do Tribunal de Contas N.º 29/09, de 29 de Junho de 2009 – 1ª S/PL, Recurso Ordinário N.º 5/2009, relativo ao Processo de Fiscalização Prévia N.º 1265/2008. Disponível em www.tcontas.pt.
- Acórdão do Tribunal de Contas N.º 123/2009, de 26 de Maio de 2009 - 1ª S/SS, relativo ao Processo n.º 541/09.
- Acórdão do Tribunal de Contas N.º 145/2009, de 08 de Setembro de 2009 – 1ª S/SS, relativo ao Processo de Fiscalização Prévia N.º 1312/2009. Disponível em www.tcontas.pt.
- Anúncio de Procedimento N.º 773/2009, de 3 de Março de 2009. Diário da República, 2.ª Série N.º 43. Câmara Municipal de Sousel. 2009. Disponível em <http://dre.pt>.
- Relatório N.º 16/2010, de – FC/SRATC, “Auditoria aos adicionais ao contrato de empreitada de requalificação das margens da Lagoa das Furnas – zona Sul”, relativo ao Processo N.º 10/102.03. Tribunal de Contas – Secção Regional dos Açores. Disponível em www.tcontas.pt.

SITES

- Associação de Empresas de Construção, Obras Públicas e Serviços, disponível em www.aecops.pt.
- Associação Empresarial de Portugal, disponível em <http://www.aeportugal.pt/>.
- Centro de Documentação Europeia da Universidade do Minho, disponível em <http://www.cdeum.imunho.pt/pt/index.html>.
- Diário da República Electrónico, disponível em <http://www.dre.pt>.
- Direcção-Geral de Estudo, Estatística e Planeamento, disponível em <http://www.dgeep.mtss.gov.pt/>.
- Instituto Nacional de Estadística, disponível em <http://www.ine.es/>.

- Instituto Nacional de Estatística, disponível em <http://www.ine.pt>.
- Plataforma Electrónica dos Contratos Públicos, disponível em www.base.gov.pt.
- Portal do Banco Central Europeu, disponível em <http://www.ecb.europa.eu>.
- Portal das Compras Públicas, disponível em www.compraspublicas.com.
- Portal da União Europeia, disponível em http://europa.eu/index_pt.htm.
- Suplemento do Jornal Oficial da União Europeia, disponível em <http://ted.europa.eu/TED/main/HomePage.do>.

10. ANEXOS

- **ANEXO I** - DECLARAÇÃO DE IDONEIDADE COMERCIAL – EMPRESÁRIO EM NOME INDIVIDUAL - MODELO 2.
- **ANEXO II** - DECLARAÇÃO DE IDONEIDADE COMERCIAL – SOCIEDADE E REPRESENTANTE LEGAL - MODELO 3.
- **ANEXO III** - QUANDO MÍNIMO DE PESSOAL DA AREA DE PRODUÇÃO E QUADRO MÍNIMO DE TÉCNICOS DA ÁREA DA SEGURANÇA E HIGIENE NO TRABALHO.
- **ANEXO IV** - DADOS FORNECIDOS PELO ANEXO A DA DECLARAÇÃO ANUAL – BALANÇO E DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS, NECESSÁRIOS PARA CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DE PERMANÊNCIA NA ACTIVIDADE.
- **ANEXO V** - MODELO DE DECLARAÇÃO BANCÁRIA CONSTANTE DO ANEXO VI DO CCP
- **ANEXO VI** - LISTA EXEMPLIFICATIVA DE SERVIÇOS AOS QUAIS SE APLICA A REGRA DE INVERSÃO DO IVA
- **ANEXO VII** - LISTA EXEMPLIFICATIVA DE SERVIÇOS AOS QUAIS NÃO SE APLICA A REGRA DE INVERSÃO DO IVA-
- **ANEXO VIII** - MODELO DE DECLARAÇÃO CONSTANTE DO ANEXO II DO CCP-

ANEXO I

DECLARAÇÃO DE IDONEIDADE COMERCIAL – EMPRESÁRIO EM NOME INDIVIDUAL

MODELO 2



INSTITUTO DA CONSTRUÇÃO
E DO IMOBILIÁRIO

A preencher pelos Serviços

Código da Empresa:

DECLARAÇÃO DE IDONEIDADE COMERCIAL

EMPRESÁRIO EM NOME INDIVIDUAL

1 IDENTIFICAÇÃO DO EMPRESÁRIO

NIF										Nome																			
<input type="text"/>										<input type="text"/>																			
<input type="text"/>										<input type="text"/>																			
<input type="checkbox"/> B.I. / <input type="checkbox"/> Outros										Emitido por										Data de emissão									
Nº <input type="text"/>										<input type="text"/>										<input type="text"/>									
Morada (rua, avenida, etc., n.º e andar)																													
<input type="text"/>																													
<input type="text"/>																													
Código Postal										Fax																			
<input type="text"/>										<input type="text"/>																			
Telefone										Telemóvel										E-mail									
<input type="text"/>										<input type="text"/>										<input type="text"/>									

Para os efeitos previstos na alínea a) do artigo 7.º e do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de Janeiro, declaro sob compromisso de honra, não ter sido condenado, por decisão transitada em julgado, em pena de prisão não suspensa por qualquer dos seguintes crimes (n.º 2 do artigo 8.º):

- a) Ameaça, coacção, sequestro, rapto ou escravidão;
- b) Burla ou burla relativa a trabalho ou emprego;
- c) Insolvência dolosa, insolvência negligente, favorecimento de credores ou perturbação de arrematações;
- d) Falsificação de documento, quando praticado no âmbito da actividade da construção;
- e) Incêndios, explosões e outras condutas especialmente perigosas, danos contra a natureza ou poluição;
- f) Infracção de regras de construção, dano em instalações e perturbação de serviços;
- g) Associação criminosa;
- h) Tráfico de influência;
- i) Desobediência, quando praticado no âmbito da actividade da construção;
- j) Corrupção activa;
- l) Tráfico de estupefacientes e de substâncias psicotrópicas;
- m) Fraude na obtenção de subsídio ou subvenção, desvio de subvenção, subsídio ou crédito bonificado, fraude na obtenção de crédito, ofensa à reputação económica, ou corrupção activa com prejuízo do comércio internacional;
- n) Emissão de cheque sem provisão;
- o) Concorrência desleal, contrafacção ou imitação e uso ilegal de marca, quando praticado no âmbito da actividade da construção;
- p) Crimes relativos a branqueamento de capitais;
- q) Crimes tributários,

nem me encontrar abrangido por nenhuma das seguintes situações (n.º 3 do artigo 8.º):

- a) Proibição legal ou judicial do exercício do comércio e proibição legal, judicial ou administrativa do exercício da actividade da construção, durante o respectivo período de duração;
- b) Ter sido objecto da sanção acessória prevista no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 396/91, de 16 de Outubro, tornada pública nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, durante o período de inabilidade legalmente previsto;
- c) Ter sido objecto de três decisões condenatórias definitivas, pela prática dolosa de ilícitos de mera ordenação social muito graves, previstos no Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de Janeiro;
- d) Ter sido representante legal de empresa ou empresas de construção que, no exercício das suas funções, no conjunto, tenha ou tenham sido punida ou punidas nos mesmos termos da alínea anterior.

Assinatura conforme BI

_____, _____ de _____ de _____

OS DADOS CONSTANTES NESTE DOCUMENTO SERÃO OBJECTO DE REGISTO INFORMÁTICO NA BASE DE DADOS DO INCI, I.P.
AS FALSAS DECLARAÇÕES SÃO PUNIDAS POR LEI.
OS UTILIZADORES AUTENTICADOS NO PORTAL DO INCI PODEM ACEDER À INFORMAÇÃO QUE LHE DIZ RESPEITO. "REGISTE-SE JÁ" EM WWW.INCI.PT

ANEXO II

DECLARAÇÃO DE IDONEIDADE COMERCIAL – SOCIEDADE E REPRESENTANTE LEGAL MODELO 3



A preencher pelos Serviços

Código da Empresa:

DECLARAÇÃO DE IDONEIDADE COMERCIAL

SOCIEDADE E REPRESENTANTE LEGAL

1 IDENTIFICAÇÃO DO REPRESENTANTE LEGAL

NIF	<input type="text"/>	Nome	<input type="text"/>
<input type="checkbox"/> B.I. / <input type="checkbox"/> Outros	Emitido por	Data de emissão	
Nº	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
Morada (rua, praça, avenida, etc., n.º e andar)			
<input type="text"/>			
Código Postal	<input type="text"/>	Fax	<input type="text"/>
Telefone	<input type="text"/>	Telemóvel	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	E-mail	<input type="text"/>

2 IDENTIFICAÇÃO DA SOCIEDADE

NIPC	<input type="text"/>	Denominação Social	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

Para os efeitos previstos na alínea a) do artigo 7.º e do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de Janeiro, declaro sob compromisso de honra, não ter sido condenado, por decisão transitada em julgado, em pena de prisão não suspensa por qualquer dos seguintes crimes (n.º 2 do artigo 8.º):

- a) Ameaça, coacção, sequestro, rapto ou escravidão;
- b) Burla ou burla relativa a trabalho ou emprego;
- c) Insolvência dolosa, insolvência negligente, favorecimento de credores ou perturbação de arrematações;
- d) Falsificação de documento, quando praticado no âmbito da actividade da construção;
- e) Incêndios, explosões e outras condutas especialmente perigosas, danos contra a natureza ou poluição;
- f) Infracção de regras de construção, dano em instalações e perturbação de serviços;
- g) Associação criminosa;
- h) Tráfico de influência;
- i) Desobediência, quando praticado no âmbito da actividade da construção;
- j) Corrupção activa;
- l) Tráfico de estupefacientes e de substâncias psicotrópicas;
- m) Fraude na obtenção de subsídio ou subvenção, desvio de subvenção, subsídio ou crédito bonificado, fraude na obtenção de crédito, ofensa à reputação económica, ou corrupção activa com prejuízo do comércio internacional;
- n) Emissão de cheque sem provisão;
- o) Concorrência desleal, contrafacção ou imitação e uso ilegal de marca, quando praticado no âmbito da actividade da construção;
- p) Crimes relativos a branqueamento de capitais;
- q) Crimes tributários,

nem me encontrar abrangido por nenhuma das seguintes situações (n.º 3 do artigo 8.º):

- a) Proibição legal ou judicial do exercício do comércio e proibição legal, judicial ou administrativa do exercício da actividade da construção, durante o respectivo período de duração;
- b) Ter sido objecto da sanção acessória prevista no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto Lei n.º 396/91, de 16 de Outubro, tornada pública nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, durante o período de inabilidade legalmente previsto;
- c) Ter sido objecto de três decisões condenatórias definitivas, pela prática dolosa de ilícitos de mera ordenação social muito graves, previstos no Decreto Lei n.º 12/2004, de 9 de Janeiro;
- d) Ter sido representante legal de empresa ou empresas de construção que, no exercício das suas funções, no conjunto, tenha ou tenham sido punida ou punidas nos mesmos termos da alínea anterior.

Mais declaro sob compromisso de honra e na qualidade de representante legal da sociedade acima identificada, que a mesma não se encontra abrangida por nenhuma das seguintes situações (alíneas a), b) e c) do n.º 3 do artigo 8.º):

- a) Proibição legal ou judicial do exercício do comércio e proibição legal, judicial ou administrativa do exercício da actividade da construção, durante o respectivo período de duração;
- b) Ter sido objecto da sanção acessória prevista no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto Lei n.º 396/91, de 16 de Outubro, tornada pública nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, durante o período de inabilidade legalmente previsto;
- c) Ter sido objecto de três decisões condenatórias definitivas, pela prática dolosa de ilícitos de mera ordenação social muito graves, previstos no Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de Janeiro;

Assinatura conforme BI

_____, ____ de _____ de _____

OS DADOS CONSTANTES NESTE DOCUMENTO SERÃO OBJECTO DE REGISTO INFORMÁTICO NA BASE DE DADOS DO INCI, I.P.
AS FALSAS DECLARAÇÕES SÃO PUNIDAS POR LEI.
OS UTILIZADORES AUTENTICADOS NO PORTAL DO INCI PODEM ACEDER À INFORMAÇÃO QUE LHE DIZ RESPEITO. "REGISTE-SE JÁ" EM WWW.INCI.PT

INSTRUÇÕES

- * Preencha todos os campos com maiúsculas, uma letra em cada espaço (quadrícula), deixando um espaço de intervalo entre cada palavra. No caso de informação numérica, o conjunto de algarismos deve ficar encostado à direita.
- * Os dados recolhidos são processados automaticamente e destinam-se exclusivamente a ser usados pelos serviços do INCI, I.P..
- * A inexactidão dos dados declarados é passível de penalização nos termos das disposições legais aplicáveis.
- * Do correcto preenchimento deste modelo depende a sua rápida tramitação.

Deverá apresentar, devidamente preenchida e assinada, uma declaração por cada um dos representantes legais da sociedade comercial, independentemente de quantos forem necessários para obrigar a sociedade.

Consideram-se que são comercialmente idóneos as sociedades comerciais e os representantes legais que não se encontrem em qualquer das situações previstas no n.º 2 e n.º 3 do artigo 8.º do Decreto Lei n.º 12/2004, de 9 de Janeiro.

Este documento só será válido depois de devidamente preenchido e assinado (conforme B.I.) pelo representante legal da sociedade.

As falsas declarações e as falsas informações prestadas, no âmbito dos procedimentos previstos no Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de Janeiro, pelos empresários em nome individual, representantes legais das sociedades comerciais e técnicos das empresas, integram o crime de falsificação de documentos nos termos do artigo 256.º do Código Penal. (n.º 3 do artigo 48.º do Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de Janeiro)

ANEXO III

Quadro mínimo de pessoal da área da produção

Classes	Engenheiros	Engenheiros técnicos	Encarregados	Operários (a)	
				Grupo X do CCT	Grupo XII do CCT
1	–	1	–	1	1
2	–	1	–	2	1
3	–	1	1	3	1
4	–	1	1	4	2
5	–	1	2	6	3
6	1	1	2	8	4
7	2	2	4	12	6
8	4	4	6	16	8
9	6	6	8	24	12

(a) Os grupos de remuneração a que se refere este quadro são os previstos no contrato colectivo de trabalho (CCT) em vigor no continente para o sector da construção civil e obras públicas e, com as devidas adaptações, os equivalentes previstos nos instrumentos de regulamentação colectiva aplicáveis nas Regiões Autónomas.

Quadro mínimo de técnicos da área da segurança e higiene do trabalho

Classes	TSSHT (CAP nível 5)	TSHT (CAP nível 3)
6	1	–
7	1	1
8	1	2
9	2	2

Fonte: Quadro I e II da Portaria 19/2004

ANEXO IV

DADOS FORNECIDOS PELO ANEXO A DA DECLARAÇÃO ANUAL – BALANÇO E DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS, NECESSÁRIOS PARA CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DE PERMANÊNCIA NA ACTIVIDADE

Verificação do cumprimento dos requisitos de permanência na actividade					
Empresa:					
Classe do Alvará:		Valor Máximo de Obra Permitido			
		Campo	Montante	Exigido	Cumpre?
Total Capital Próprio	A235			-	-
Total do Activo	A225			-	-
Rácio Autonomia Financeira				15,00%	Sim / Não
Existências (AL)	A219			-	-
Dívidas de 3.º Curto Prazo (AL)	A221			-	-
Títulos Negociáveis (AL)	A222			-	-
Depósitos Bancários e Caixa	A223			-	-
Dívidas a 3.º Curto Prazo	A238			-	-
Rácio Liquidez Geral				110,00%	Sim / Não
Custos Com Pessoal	A116				Sim / Não
Volume de Negócios em Obra	A102+A103				Sim / Não
Capital Próprio	A235				Sim / Não

Rácio Liquidez Geral	Existências (AL)+Dívidas de 3º Curto Prazo(AL)+Títulos Negoc(AL)+Depósitos e Caixa
	Passivo de Curto Prazo (Dívidas a 3º de Curto Prazo)

Rácio Autonomia Financeira	Capitais Próprios (Capital Social+Prestações Suplementares+Reservas+Result.Transitados +Result. Líq)
	Activo Líquido Total

Fonte: www.inci.pt

ANEXO V

MODELO DE DECLARAÇÃO BANCÁRIA CONSTANTE DO ANEXO VI DO CCP

[a que refere a alínea a) do n.º 3 do art.º 179º]

Procedimento de ... (designação ou referência ao procedimento em causa), cujo anúncio foi publicado no Diário da República de ..., e no Jornal Oficial da União Europeia de ... (se aplicável).

... (designação, número de identificação fiscal e sede) (adiante, instituição de crédito), neste acto representada por... (nome, número de documento de identificação e morada), na qualidade de... (qualidade em que declara: representante legal, procurador ou outra), com poderes para o acto, declara, para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 3 do artigo 179º do Código dos Contratos Públicos e da eventual adjudicação da proposta que... (firma, número de identificação fiscal e sede ou, no caso de agrupamento concorrente, firmas, número de identificação fiscal e sedes) (adiante, candidato) venha a apresentar no referido procedimento, o seguinte:

- a) A instituição de crédito obriga-se, perante o candidato e ... (designação, número de identificação fiscal e sede da entidade adjudicante), a pôr à disposição do candidato todos os meios financeiros previsivelmente necessários ao integral cumprimento das obrigações resultantes do contrato a celebrar no caso de adjudicação recair sobre a proposta a apresentar;
- b) Em cumprimento da obrigação prevista no número anterior, que vigora desde o início do prazo de vigência do contrato, a instituição de crédito atribui ao candidato uma linha de crédito que o habilita a sacar, para o efeito da execução do contrato, os referidos meios financeiros;
- c) A emissão, a validade e a eficácia da presente declaração e a constituição, a modificação e a extinção, a qualquer título, das obrigações por ela constituídas, são integralmente disciplinadas pela legislação portuguesa aplicável.

... (local), ... (data), ... (assinatura)

Fonte: Anexo VI do CCP

ANEXO VI

LISTA EXEMPLIFICATIVA DE SERVIÇOS AOS QUAIS SE APLICA A REGRA DE INVERSÃO DO IVA

- Abertura de valas;
- Abertura e tapamento de roços;
- Afagamentos;
- Cedência de pessoal sob orientação do cedente;
- Colocação de caixas de ligação;
- Construção de jardins, parques e outros trabalhos de integração paisagística;
- Construção de parques de estacionamento e respectivas reparações e manutenções se implicarem serviços de construção civil;
- Construção de redes de rega;
- Construção e reparação de linhas férreas;
- Construção, montagem e reparações de linhas eléctricas;
- Construção, reparação e pinturas de estradas e de caminhos;
- Demolições, escavações, abertura de alicerces, movimentações de terra e trabalhos de limpeza visando preparar o terreno para construção;
- Drenagem e impermeabilizações;
- Execução de betonilha e betonagem;
- Execução de rebocos, alvenarias, cofragens, armações de ferro e montagem de vigas;
- Execução de tectos e pavimentos falsos e divisórias;
- Instalações eléctricas;
- Instalação de pavimentos, portas, janelas, roupeiros, ladrilhos;
- Pinturas, estuques e outros revestimentos;
- Prestação de serviços de mergulhadores, no âmbito de realização de obras portuárias, de construção ou reparação de pontes e de outros trabalhos do mesmo tipo;
- Serviços de canalização e pichelaria;
- Sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de aquecimento e de comunicações, que sejam partes integrantes do imóvel;
- Terraplenagens, aberturas e preparação de poços, drenagens e impermeabilizações;
- Outros serviços previstos na Portaria n.º 19/2004, de 10 de Janeiro, e não expressamente mencionados no Anexo II.

Fonte: Lista I do Ofício n.º 30101/2007

ANEXO VII

LISTA EXEMPLIFICATIVA DE SERVIÇOS AOS QUAIS NÃO SE APLICA A REGRA DE INVERSÃO DO IVA

- Aluguer de contentores, designadamente para escritórios, alojamento e sanitários;
- Assistência técnica, manutenção e reparação dos equipamentos que fazem parte do imóvel (v.g. elevadores, sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de aquecimento, piscinas), desde que não impliquem serviços de construção;
- Ensaaios laboratoriais de segurança;
- Limpeza de imóveis que não impliquem serviços de pintura, rebocos ou trabalhos de construção, designadamente o respectivo restauro;
- Manutenção, conservação e renovação de espaços verdes desde que não impliquem serviços de construção;
- Mero aluguer ou colocação de equipamentos (andaimes, gruas, betoneiras, recto escavadoras e outras máquinas)⁸³;
- Remoção de entulhos e serviços de limpeza de obra;
- Serviços de engenharia, de arquitectura, de topógrafos e de projectistas;
- Serviços de inspecção de equipamentos e de instalações;
- Serviços de segurança, fiscalização, sinalização, medição e de gestão da obra;
- Serviços de transportes.

Fonte: Lista I do Ofício n.º 30101/2007

⁸³ Não se consideram neste contexto o aluguer de máquinas e equipamentos que incluam o trabalho do respectivo operador.

ANEXO VIII

MODELO DE DECLARAÇÃO CONSTANTE DO ANEXO II DO CCP

[a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 81º]

1 -... (nome, número de documento de identificação e morada), na qualidade de representante legal de (1) ... (firma, número de identificação fiscal e sede ou, no caso de agrupamento concorrente, firmas, números de identificação fiscal e sedes), adjudicatário(a) no procedimento de ... (designação ou referência ao procedimento em causa), declara, sob compromisso de honra, que a sua representada (2):

a) Não se encontra em estado de insolvência, em fase de liquidação, dissolução ou cessação de actividade, sujeita a qualquer meio preventivo de liquidação de patrimónios ou em qualquer situação análogo, nem tem o respectivo processo pendente;

b) Não foi objecto de aplicação de sanção administrativa por falta grave em matéria profissional (3) [ou os titulares dos seus órgãos sociais de administração, direcção ou gerência não foram objecto de aplicação de sanção administrativa por falta grave em matéria profissional (4)] (5);

c) Não foi objecto de aplicação da sanção acessória prevista na alínea e) do n.º 1 do art.º 21º do Decreto-Lei nº 433/82, de 27 de Outubro, no artigo 45º da Lei nº 18/2003, de 11 de Junho, e no n.º 1 do artigo 460º do Código dos Contratos Públicos (6);

d) Não foi objecto de aplicação da sanção acessória prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 627º do Código do Trabalho (7);

e) Não foi objecto de aplicação, há menos de dois anos, de sanção administrativa ou judicial pela utilização ao seu serviço de mão-de-obra legalmente sujeita ao pagamento de impostos e contribuições para a segurança social, não declarada nos termos das normas que imponham essa obrigação, em Portugal (ou no Estado de que é nacional ou no qual se situe o seu estabelecimento principal) (8);

f) Não prestou, a qualquer título, directa ou indirectamente, assessoria ou apoio técnico na preparação e elaboração das peças do procedimento.

2 – O declarante junta em anexo [ou indica ... como endereço do sítio da Internet onde podem ser consultados (9)] os documentos comprovativos de que a sua representada (10) não se encontra nas situações previstas nas alíneas b), d) e) e i) do art.º 55º do Código Contratos Públicos.

3 – O declarante tem pleno conhecimento de que a prestação de falsas declarações implica a caducidade da adjudicação e constitui contra-ordenação muito grave, nos termos do artigo 456º do Código dos Contratos Públicos, a qual pode determinar a aplicação da sanção acessória de privação do direito de participar, como candidato, como concorrente ou como membro de agrupamento candidato ou concorrente, em qualquer procedimento adoptado para a formação de contratos públicos, sem prejuízo da participação à entidade competente para efeitos de procedimento criminal.

... (local), ... (data), ... [assinatura (11)].

- (1) Aplicável apenas a concorrentes que sejam pessoas colectivas.
- (2) No caso de o concorrente ser uma pessoa singular, suprimir a expressão «a sua representada».
- (3) Indicar se, entretanto, ocorreu a respectiva reabilitação.
- (4) Indicar se, entretanto, ocorreu a respectiva reabilitação.
- (5) Declarar consoante o concorrente seja pessoa singular ou pessoa colectiva.
- (6) Indicar se, entretanto, decorreu o período de inabilidade fixado na decisão condenatória.
- (7) Indicar se, entretanto, decorreu o período de inabilidade fixado na decisão condenatória.
- (8) Declarar consoante a situação.
- (9) Acrescentar as informações necessárias à consulta, se for o caso.
- (10) No caso de o concorrente ser uma pessoa singular, suprimir a expressão «a sua representada».
- (11) Nos termos do disposto no n.ºs 4 e 5 do artigo 57º.

Fonte: Anexo II do CCP